

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 786/2025-T

Tema: IRS – Mais-valias imobiliárias; valor de aquisição a título gratuito.

SUMÁRIO:

O valor de aquisição a título gratuito que deve ser considerado para efeitos de cálculo da mais-valia tributável, em sede de IRS, decorrente da alienação onerosa em 2022 de um imóvel que foi herdado em 1998, é o valor patrimonial tributário resultante da primeira avaliação nos termos do Código do IMI (cf. artigo 45.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS e artigo 13.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo, conjugado com os artigos 15.º, n.ºs 1, 2 e 8, e 27.º, n.º 2, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, e com o artigo 10.º, n.º 4, da Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro).

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 1 de setembro de 2025, **A...**, NIF..., residente em ..., ..., ... (doravante, designado *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a pronúncia deste Tribunal relativamente à ilegalidade e conseqüente anulação parcial dos seguintes atos tributários:

(i) Ato de liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, no montante a pagar de € 28.156,51;

(ii) Ato de liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2022, no montante a pagar de € 14.093,27;

(iii) Ato de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2023... que teve por objeto o ato de liquidação de IRS n.º 2023... .

O Requerente juntou 5 (cinco) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, designada *Requerida* ou *AT*).

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 8 de setembro de 2025.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 21 de outubro de 2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 10 de novembro de 2025.

4. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, não apresentou Resposta, tendo, no entanto, procedido à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, abreviadamente designado *PA*).

5. No dia 19 de janeiro de 2026, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações e a indicar o dia 30 de abril de 2026 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

II. SANEAMENTO

6. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

7. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) Por óbito de sua mãe, B..., ocorrido em 20 de junho de 1998, o Requerente adquiriu, na qualidade de herdeiro, 12,50% da fração autónoma designada pela letra “E” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua ..., n.ºs ... a ..., em Coimbra, na atual União de Freguesias de ..., concelho de Coimbra, descrito na primeira Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o n.º ... da freguesia de ... (...) e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo [cf. PA (documento n.º 2 junto com a reclamação graciosa)]

b) Por óbito de seu pai, C..., ocorrido em 18 de setembro de 1998, o Requerente adquiriu, adicionalmente, na qualidade de herdeiro, 20,83% da referida fração autónoma. [cf. PA (documento n.º 3 junto com a reclamação graciosa)]

c) O Requerente ficou, dessa forma, proprietário de 33,33% da referida fração autónoma, em conjunto com os seus dois irmãos, a saber, D... , NIF ... e E..., NIF... . [cf. PA (documentos n.ºs 2 e 3 juntos com a reclamação graciosa)]

d) A referida fração autónoma foi avaliada, nos termos do Código do IMI, em 02.09.2012, tendo sido determinado o valor patrimonial tributário de € 87.890,00 (oitenta e sete mil oitocentos e noventa euros). [cf. PA (documento n.º 4 junto com a reclamação graciosa)]

Finanças de Lisboa-..., nos termos e com os fundamentos constantes do respetivo requerimento inicial e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos. [cf. documento n.º 5 anexo ao PPA e PA]

k) A referida reclamação graciosa foi parcialmente deferida por despacho proferido em 13.05.2025 pela Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-..., ao abrigo de delegação de competências, nos termos e com os fundamentos constantes do documento n.º 3 anexo ao PPA e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos, importando extrair o seguinte segmento [cf., ainda, PA]:

“IV - Enquadramento de direito e conclusões

O apuramento do imposto a pagar segue as regras do direito interno português aplicadas aos contribuintes não residentes em território português, ou seja, as mais-valias (alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS) auferidas em território português por não residentes que não sejam imputáveis a um estabelecimento estável nele situado, são tributadas à taxa autónoma de 28%, em conformidade com o plasmado na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, não se verificando a exclusão tributária do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

Contudo, foi emanada pela Direção de Serviços de IRS a Instrução de Serviço n.º 20017/2021-Série I, de 2021-06-23, na qual se conclui que “a jurisprudência tem vindo a considerar que o quadro legal em vigor, acima mencionado no nosso Ponto 14, não é conforme com os artigos 63.º e 65.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) por constituir uma discriminação negativa suscetível de restringir a circulação de capitais na União, com destaque para o Acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 09-12-2020, proferido no âmbito do Processo n.º 75/20.6 BALSb, bem como para a Decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 18-03-2021, proferida no âmbito do Processo C-388/19 (Caso MK).”

Refere ainda aquela Instrução de Serviço que, “nos termos da alínea b) do n.º 4 do artigo 68.º A da Lei Geral Tributária (“LGT”), a administração deve rever as orientações genéricas quando, entre outros fatores, exista acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo STA.”

Termina, assim, a referida Instrução de Serviço por concluir que “nos procedimentos e processos administrativos e processos judiciais pendentes, no quadro normativo vigente e até ser concretizada a necessária alteração legislativa, foi, por despacho do SEAAF n.º 177/2021-XXII, de 04-06-2011, decidido aplicar, caso a caso, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS aos sujeitos passivos não residentes, mantendo-se a tributação autónoma à taxa especial de 28%.

Pelos motivos acima, será de corrigir a liquidação reclamada em face da Instrução de Serviço acima referida.

Deve assim, nesta parte, o pedido ser deferido.

V – Apreciação de Juros Indemnizatórios

Nos termos do artigo 43.º da LGT, encontram-se verificados os pressupostos ao pagamento de juros indemnizatórios.

(...)

VII – Proposta

Em face do exposto e dos fundamentos invocados, será de propor a convolação em definitivo do projeto de DEFERIMENTO PARCIAL da presente reclamação graciosa, corrigindo-se apenas a liquidação reclamada em conformidade com a instrução de serviço n.º 20017/2021-Série I, de 2021-06-23, emanada pela Direção de Serviços de IRS.”

l) O Requerente foi notificado da decisão de deferimento parcial da aludida reclamação graciosa, através de carta registada com aviso de receção, datada de 21.05.2025, remetida pelo Serviço de Finanças de Lisboa-3. [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA e PA]

m) Na sequência da decisão de deferimento parcial da aludida reclamação graciosa, a AT emitiu e notificou ao Requerente a liquidação de IRS n.º 2025 ..., referente ao ano de 2022, no valor a pagar de € 14.093,27 (catorze mil e noventa e três euros e vinte sete cêntimos). [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA]

n) No dia 1 de setembro de 2025, o Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

8. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

9. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

Conforme indicado em cada uma das alíneas do probatório, a convicção do Tribunal resultou da apreciação crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade, do acervo probatório de natureza documental, incluindo o PA, que foi carreado para os autos.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

10. As questões jurídico-tributárias que estão no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal é chamado a apreciar e decidir são as seguintes:

a) O ato de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2023... padece de vício de falta de fundamentação?

b) Os atos tributários controvertidos padecem de vício de violação de lei quanto ao valor de aquisição a título gratuito da aludida fração autónoma que foi considerado para efeitos de cálculo da mais-valia tributável, em sede de IRS, decorrente da respetiva alienação onerosa?

O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição ao Requerente do montante de imposto (IRS) indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

11. Atento o disposto no artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, *CPPT*) e uma vez que os vícios arguidos pelo Requerente são conducentes à anulação dos atos tributários impugnados, não tendo aquele estabelecido entre eles uma relação de subsidiariedade, o Tribunal deverá apreciar, em primeiro lugar, os “*vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*”; sendo que a tutela dos interesses ofendidos “*é mais estável quando a decisão judicial impede a renovação do acto lesivo dos interesses do impugnante*” e é “*mais eficaz quando permitir ao interessado, em execução de julgado, obter uma melhor satisfação dos seus interesses, ofendidos pelo acto anulado*”¹.

Assim, o Tribunal principiará por apreciar o invocado vício de violação de lei, após o que, caso se revele necessário, apreciará o invocado vício de falta de fundamentação.

¹ Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume II, 6.ª Edição, Lisboa: Áreas Editora, 2011, p. 342.

§2. O VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI

§2.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

12. O Requerente alega, nuclearmente, o seguinte:

“27.º

Nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 10.º do Código do IRS, o rendimento apurado como mais-valia corresponde à dedução, ao valor de realização da fração autónoma, dos valores (i) de aquisição, atualizado pelo coeficiente de desvalorização da moeda e (ii) de despesas e encargos.

Rendimento coletável = valor de realização - valor de aquisição atualizado pelo coeficiente de desvalorização - despesas e encargos

28.º

Ora, para o que nesta sede releva, cabe atentar na determinação do valor de aquisição da fração autónoma - o qual, no presente caso, ascendeu a apenas € 925,19, valor que, para além de não assumir qualquer adesão à realidade, no ano de 1998, não poderá ser considerado para efeitos de cálculo da mais-valia apurada, por ilegal.

29.º

Prevê a alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRS que "[p]ara a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito: a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo" - sendo este o artigo especificamente aplicável in casu, considerando estar em causa uma aquisição gratuita da fração autónoma, por morte da mãe e pai do Requerente.

30.º

*Remetendo aquela disposição para o Código do Imposto do Selo ("IS"), importa agora atentar ao artigo 13.º do presente diploma, o qual prevê, no seu n.º 1, para o caso das transmissões gratuitas, que "o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário **constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão**, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial" (negrito e sublinhado do Requerente).*

31.º

Porém, e nas liquidações que ora nos ocupam, foi considerado pela Autoridade Tributária o valor inscrito na matriz predial com referência a 1998 - o qual, conforme referido, não reflete o valor da fração autónoma à data - e não, como deveria ter sucedido, o valor calculado nos termos do Código do IMI.

(...)

35.º

Prosseguindo, o n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, na redação em vigor à data dos factos, determinava que "enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor".

36.º

Sendo este artigo aplicável a todas as transmissões gratuitas ocorridas até 31 de dezembro de 2011, como ora sucede no caso concreto, nos termos e para os efeitos do n.º 4 do artigo 10.º da Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro e, bem assim da alínea a) do n.º 2 do artigo 27.º do citado Decreto-Lei n.º 287/2003.

(...)

38.º

(...), não tendo o Valor Patrimonial Tributário ("VPT") constante da matriz à data do óbito da mãe e do pai do Requerente sido determinado nos termos do Código do IMI, não pode ser esse valor considerado pela Autoridade Tributária como valor de aquisição para efeito do cálculo de mais-valias (...).

39.º

Ora, tendo concluído pela inadequação do valor de aquisição ora utilizado pela Autoridade Tributária para cálculo da mais-valia apurada, porquanto o mesmo não foi calculado nos termos do Código do IMI, mas antes, nos termos do revogado Código da Contribuição Autárquica, cabe agora esclarecer qual será o valor de aquisição que deverá relevar para efeitos de cálculo da mais-valia apurada.

40.º

E sobre tal temática, a jurisprudência dos tribunais arbitrais não tem dúvidas: "[o] valor de aquisição a considerar para efeitos de cálculo de uma mais-valia imobiliária relativa a prédio herdado é o Valor Patrimonial

Tributário resultante da primeira avaliação nos termos do IMI após a data da abertura do óbito" (cf. a decisão arbitral de 01 de fevereiro de 2023, proferida no processo n.º 188/2022-T (...)).

41.º

Assim, no que ao presente caso diz respeito, a primeira avaliação da fração autónoma, efetuada nos termos do Código do IMI, após a referida transmissão gratuita, foi a avaliação geral dos prédios urbanos, ocorrida em 2012, sendo que o VPT calculado à data (i.e., 87.890,00 EUR/ 3) é o que deverá relevar para efeitos de valor de aquisição da fração autónoma."

13. Como acima foi dito, a Requerida não apresentou Resposta.

Cumpra apreciar e decidir.

§2.2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

14. Neste conspecto, importa convocarmos o seguinte bloco normativo, com a redação vigente à data da alienação – 22.02.2022 (cf. facto provado e)) – da aludida fração autónoma:

Código do IRS

Artigo 10.º

Mais-valias

1. *Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:*
 - a) *Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;*

(...)
3. *Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no n.º 1, (...)*
4. *O ganho sujeito a IRS é constituído:*
 - a) *Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimentos de capitais, sendo caso disso, nas situações previstas nas alíneas a), b), c) e i) do n.º 1;*

(...)

Artigo 44.º

Valor de realização

1. *Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:*
(...)
f) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação.
2. *Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.*
(...)

Artigo 45.º

Valor de aquisição a título gratuito

1. *Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito:*
 - a) *O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo;*
 - b) *O valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido.*
(...)

Código do Imposto do Selo

Artigo 13.º

Valor tributável dos bens imóveis

1. *O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.*
(...)

Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro

Artigo 15.º

1. *Enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor.*

2. O disposto no n.º 1 aplica-se às primeiras transmissões gratuitas isentas de imposto do selo, bem como às previstas na alínea e) do n.º 5 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, ocorridas após 1 de Janeiro de 2004, inclusive.

(...)

8. O disposto no n.º 2 do presente artigo não se aplica ao cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões por morte de que forem beneficiários, salvo vontade expressa pelos próprios.

Artigo 27.º

Liquidação do IMT e do imposto do selo

(...)

2. O imposto do selo é liquidado, sem prejuízo das regras especiais previstas no respetivo Código, nos seguintes termos:

a) No caso de prédios urbanos, com base no valor da avaliação prevista no n.º 1 do artigo 15.º do presente diploma;

(...)

Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro

Artigo 10.º

Entrada em vigor e produção de efeitos

(...)

4. Aos prédios urbanos inscritos na matriz e objeto de transmissão onerosa ou gratuita ocorrida até 31 de Dezembro de 2011 aplica-se o disposto nos n.ºs 1 a 3 e 6 a 8 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

§2.3. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

15. Sobre a questão jurídico-tributária em apreciação existem diversas decisões proferidas por tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD que comungam do mesmo entendimento

quanto à determinação do valor de aquisição a título gratuito de bens imóveis que deve ser considerado para efeitos de cálculo da mais-valia tributável, em sede de IRS.

Não se vislumbrando qualquer motivo para divergir daquele entendimento, perfilhamos o mesmo e, por isso, fazemos nossas, *data venia*, as judiciosas considerações que seguidamente se extratam e que foram vertidas:

a) Na decisão arbitral proferida no processo n.º 736/2020-T:

“No caso de um imóvel adquirido por via sucessória em 2010 - e que constituiu a primeira transmissão após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro - e que foi posteriormente transmitido onerosamente em 2015, o respectivo valor de aquisição, para efeitos de IRS, mais-valias, deverá ser o constante na matriz à data do óbito do autor da herança (2010) ou o valor patrimonial tributário determinado na primeira avaliação geral do imóvel, posterior à sua aquisição?

(...)

O artigo 45.º, n.º 1, do Código do IRS, dispunha, à data do facto tributário - 2015 -, o seguinte:

1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito:

- a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo;*
- b) O valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido.*

Uma vez que, na transmissão por via sucessória, a Requerente beneficiou de isenção de Imposto do Selo, é aplicável in casu a alínea b), do n.º 1, do artigo 45.º, do Código do IRS.

Uma vez que o valor de aquisição, para efeitos de IRS, é o valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido, haverá que indagar sobre quais os critérios normativos de determinação de tal valor.

O artigo 13.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo dispunha o seguinte:

1 - O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.

Desta norma decorre que o valor do imóvel adquirido por via sucessória - portanto, gratuita - «é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão».

Daqui decorreria aparentemente que o valor de aquisição corresponderia ao valor que constava da matriz predial à data da abertura da sucessão.

Contudo, o artigo 15.º, n.º 1, do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, na redacção em vigor à data dos factos, determinava que «enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na

matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor».

E o n.º 2 daquela norma estabelecia que:

O disposto no n.º 1 aplica-se às primeiras transmissões gratuitas isentas de imposto do selo, bem como às previstas na alínea e) do n.º 5 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, ocorridas após 1 de Janeiro de 2004, inclusive.

Daqui decorre o seguinte:

a) O valor de aquisição gratuita do imóvel, para efeitos de imposto do selo, é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou seja, à data de 2010.

b) Aquando da primeira transmissão ocorrida após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do Código do IMI;

c) A avaliação referida na alínea anterior será efectuada enquanto não se proceder à avaliação geral.

A avaliação casuística determinada pelo artigo 15.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, na redacção em vigor à data dos factos, seria sempre efectuada por referência à data da transmissão - neste caso, a data do óbito do autor da herança - artigo 37.º, n.º 4, do Código do IMI.

Assim, é absolutamente claro que, no caso de avaliação casuística do imóvel, aquando da primeira transmissão ocorrida após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, o valor do imóvel seria sempre reportado à data em que ocorreu a transmissão gratuita, ou seja, 2010.

Mas isto sem embargo de, na falta de facto impeditivo da liquidação - designadamente previsto em norma de isenção -, ocorrer uma primeira liquidação de imposto do selo, tendo como base tributável o valor constante da matriz, base tributável essa corrigida em função da posterior avaliação nos termos do Código do IMI.

Ou seja, em caso de ser devida liquidação, esta revestia sempre a natureza jurídica de liquidação provisória, sendo a liquidação definitiva relegada para momento posterior, quando se tornasse definitivo o valor patrimonial tributário apurado nos termos do Código do IMI.

A particularidade da situação dos autos reside precisamente em que não houve lugar a avaliação casuística após a primeira transmissão ocorrida após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, já que, à data da transmissão gratuita, vigorava o n.º 8, do artigo 15.º, do referido Decreto-Lei, o qual dispunha que:

8 - O disposto no n.º 2 do presente artigo não se aplica ao cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões por morte de que forem beneficiários, salvo vontade expressa pelos próprios.

Não resulta dos autos que a Requerente tivesse manifestado vontade expressa na aplicação do artigo 15.º, n.º 2, do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro.

Assim sendo, deverá concluir-se precludida a determinação do valor do prédio nos termos do artigo 15.º, n.º 2, do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro?

Entendemos que não.

Com efeito, a referida norma determinava a avaliação casuística dos imóveis com primeira transmissão ocorrida após 1 de Janeiro de 2004 «enquanto não se proceder à avaliação geral».

Ou seja, a avaliação dos imóveis naquelas condições seria casuística «enquanto não se proceder à avaliação geral».

Uma vez que não ocorreu avaliação casuística do imóvel em causa nos presentes autos, a primeira avaliação, efectuada nos termos do Código do IMI, após a transmissão, foi a avaliação geral dos prédios urbanos, ocorrida em 2012, no caso concreto, em 26-08-2012.

E é o valor patrimonial tributário assim determinado que deverá constituir o valor tributável para o apuramento do imposto do selo que seria devido, caso não existisse norma de isenção deste tributo.

(...)

Conclui-se assim, nesta parte, que o valor patrimonial tributário do prédio em causa nestes autos, à data da abertura da sucessão, para efeitos do artigo 13.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo, conjugado com o artigo 15.º, n.º 8, do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, deverá corresponder ao valor patrimonial tributário determinado em 26-08-2012, resultante da avaliação geral dos prédios urbanos.

Efectuada tal determinação - e passando agora para o apuramento da mais-valia sujeita a IRS, mais propriamente no que se refere ao valor de aquisição, única questão controvertida -, vimos já ser aplicável in casu a alínea b), do n.º 1, do artigo 45.º, do Código do IRS, ou seja, constitui valor de aquisição «o valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido».

E, como também vimos já, o valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido, corresponde ao valor patrimonial tributário do imóvel em causa, determinado em 26-08-2012 e resultante da avaliação geral dos prédios urbanos.”

b) Na decisão arbitral proferida no processo n.º 188/2022-T:

“4.1. A questão central no presente processo prende-se com a determinação do valor de aquisição relativo à parte de imóvel adquirido em 2010 (75%) do Imóvel.

4.2. Em dezembro de 2010, data do óbito da mãe da Requerente e momento em que esta adquiriu os 75% restantes do Imóvel, dispunha o Código do IRS, artigo 45.º, relativo ao “Valor de aquisição a título gratuito” que:

“1- Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito:

- a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo;*
- b) O valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido.*

2 - (Revogado) (Lei n.º 3-B/2010 - 28/04)

3 - No caso de direitos reais sobre bens imóveis adquiridos por doação isenta, nos termos da alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo, considera-se valor de aquisição o valor patrimonial tributário constante da matriz até aos dois anos anteriores à doação. (Lei n.º 3-B/2010 - 28/04)”. (negritos e sublinhados nossos).

4.3. Tendo em consideração a isenção de Imposto do Selo existente nas transmissões mortis causa entre ascendentes e descendentes, será aplicável o Código do IRS, artigo 45.º, n.º 1, al. b).

4.4. Nos termos do Código do Imposto do Selo (“IS”), artigo 13.º, relativo ao valor tributável dos bens imóveis (na secção relativa a transmissões gratuitas, i.e., Secção II), na redação em vigor à data dos factos: “1 - O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.

2 - No caso de imóveis e direitos sobre eles incidentes cujo valor não seja determinado por aplicação do disposto neste artigo e no caso do artigo 14.º do CIMT, é o valor declarado ou o resultante de avaliação, consoante o que for maior.

3 - Se os bens forem expropriados por utilidade pública antes da liquidação, o seu valor será o montante da indemnização.

4 - Na determinação dos valores patrimoniais tributários de bens imóveis ou de figuras parcelares do direito de propriedade, observam-se as regras previstas no CIMT para as transmissões onerosas.

5 - No prazo para a apresentação da participação a que se refere o artigo 26.º, podem os interessados requerer a avaliação de imóveis nos termos e para os efeitos previstos no artigo 30.º do CIMT.

6 - Quando a propriedade for transmitida separadamente do usufruto, o imposto devido pelo adquirente, em consequência da consolidação da propriedade com o usufruto, incide sobre a diferença entre o valor patrimonial tributário do prédio constante da matriz e o valor da sua propriedade considerado na respectiva liquidação. (Aditada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro).” (negritos e sublinhados nossos).

4.5. Como referem J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas, o “número 1 deste artigo estabelece aquela que será a regra geral, determinando que o valor tributável dos prédios é o seu valor patrimonial tributário constante da matriz à data da transmissão. Tratando-se de prédios não inscritos nas matrizes, ou que nestas constem sem valor patrimonial, o valor tributável é, igualmente, o valor patrimonial tributário, determinado por avaliação.

Correspondendo ao parágrafo 2.º do artigo 20.º do CIMSISD, no sentido de tomar o valor patrimonial tributário como base de tributação das transmissões gratuitas de bens, este preceito diverge do anterior na medida em que deixa de atribuir relevância ao valor que aos imóveis seja atribuído em inventário ou título de partilhas mesmo que este seja superior àquele. Acolhe também esta norma o disposto no § 2.º do artigo 30.º do mesmo Código que determinava que o valor patrimonial tributário a considerar para a liquidação do imposto nas transmissões gratuitas era o que estivesse inscrito na matriz à data da respectiva transmissão. Esta norma deverá, porém, ser conjugada com a do n.º 4 a qual estabelece que na determinação dos valores patrimoniais dos prédios ou de figuras parcelares do direito de propriedade deverão ser observadas as regras previstas no CIMT. Será, nomeadamente, o caso das relativas à determinação do valor do usufruto, do direito de superfície e valor da propriedade solo, do direito de uso ou habitação, dos bens onerados com encargo de pensão bem como do valor desta, constantes dos artigos 12.º e 13.º do referido Código. Será também o caso da avaliação de prédios omissos na matriz ou nela inscritos sem valor patrimonial cuja avaliação deverá ser efectuada de acordo com as regras, procedimentos e critérios de avaliação estabelecidos no CIMI, conforme prevê o n.º 1 do artigo 14.º do CIMT.

Estas regras são, ainda complementadas, com as disposições dos artigos 19.º e 21.º, relativos a prédios onerados com encargo de pensão ou renda e, de uma maneira geral, com aplicação supletiva das regras constantes dos artigos 13.º e 15.º do CIMT relativas à determinação do valor tributável nas transmissões gratuitas de bens”. (J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas, Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo, 1 ed. Lisboa: Engifisco, 2005, p. 609-610).

4.6. Nestes termos, decorre do referido Código do IS, artigo 13.º, n.º 1, que, em regra, o valor de aquisição é determinado com base VPT “constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão.”

4.7. Na opinião deste Tribunal parecem resultar do quadro legislativo aplicável dois elementos distintos: (1) que o valor de aquisição deve resultar de uma avaliação nos termos do Código do IMI; e (2) que essa avaliação deveria reportar-se ao momento da transmissão.

4.8. Ou seja, a lei não parece existir uma avaliação anterior à transmissão, mas apenas que exista uma avaliação nos termos do Código do IMI e que essa avaliação reflita o estado do imóvel na data da transmissão.

4.9. De acordo com o artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro: “1 - Enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor, sem prejuízo, quanto a prédios arrendados, do disposto no artigo 17.º

2 - O disposto no n.º 1 aplica-se às primeiras transmissões gratuitas isentas de imposto do selo, bem como às previstas na alínea e) do n.º 5 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, ocorridas após 1 de Janeiro de 2004, inclusive.

3 - O disposto no presente artigo aplica-se também às primeiras transmissões de partes sociais de sociedades sujeitas a IMT, ou de estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas de cujo activo façam parte prédios urbanos, ocorridas após 1 de Janeiro de 2004, inclusive.

4 - Será promovida uma avaliação geral dos prédios urbanos, no prazo máximo de 10 anos após a entrada em vigor do CIMI.

5 - Quando se proceder à avaliação geral dos prédios urbanos ou rústicos, será afectada para despesas do serviço de avaliações uma percentagem até 5, a fixar e regulamentar por portaria do Ministro das Finanças, do IMI cobrado nos anos em que se realizar aquela avaliação.”

4.9.1. Com relevância para a presente análise, à data da aquisição, pela Requerente, dos 75% do Imóvel, o artigo 15.º acima transcrito dispunha de um número 8 que determinava que o “disposto no n.º 2 do presente artigo não se aplica ao cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões por morte de que forem beneficiários, salvo vontade expressa pelos próprios”.

4.9.2. Acresce, ainda, que o número 2 do artigo 15.º acima transcrito foi, inclusivamente, revogado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro, tendo esta alteração entrado em vigor em 1 de dezembro de 2011.

4.9.3. Na ausência, nos autos, de referência a que a Requerente tivesse manifestado vontade expressa na aplicação do artigo 15.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, nos termos da lei, não parece existir base legal para uma avaliação casuística após a primeira transmissão ocorrida após a entrada em vigor do referido Decreto-Lei,

(...)

4.9.5. Assim, a primeira avaliação do Imóvel, efetuada nos termos do Código do IMI, após a transmissão, foi a avaliação geral dos prédios urbanos.

4.9.6. Em todo o caso, na opinião deste Tribunal, é esse o VPT que deverá servir de base ao valor de aquisição do Imóvel para o apuramento do IS que seria devido, caso não existisse norma de isenção deste tributo.

4.9.7. Isto porque, tal como referido, de acordo com o artigo 13.º, n.º 1 do Código do IS, para onde remete o Código do IRS, o valor a ser considerado para efeitos de IS é o VPT constante da matriz “nos termos do CIMI”.

4.9.8. Ora, uma vez que os 75% que a primeira avaliação nos termos do Código do IMI, foi a que ocorreu em 2013, deve ser esse o valor considerado como valor de aquisição.

4.9.9. *Embora no momento da transmissão a matriz ainda não refletisse uma avaliação nos termos do Código do IMI, a avaliação de 2013 foi já efetuada de acordo com estas regras, ou seja.*

4.9.10. *A utilização do VPT resultante da avaliação ocorrida em 2013 será o único que respeita com a letra e com o espírito da lei (Código do IRS e do IS), porquanto em 2010, data do óbito (data da transmissão), o imóvel teria, pelo menos, o valor resultante da avaliação de 2013 (com ligeiras variações resultantes, nomeadamente da idade), já que foi feita com as regras do Código do IMI.”*

No mesmo sentido decisório, encontramos ainda, entre outras, as decisões arbitrais proferidas dos processos n.ºs 615/2015-T, 139/2018-T, 584/2019-T, 671/2022-T e 86/2025-T.

16. Destarte, impõe-se concluir que quer as liquidações de IRS n.º 2023... e n.º 2025..., referentes ao ano de 2022, quer o ato de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º...2023... enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, concretamente do disposto no artigo 45.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS e no artigo 13.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo, conjugado com os artigos 15.º, n.ºs 1, 2 e 8, e 27.º, n.º 2, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, e com o artigo 10.º, n.º 4, da Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro, o que implica a respetiva anulação parcial, na parte referente ao cálculo da mais-valia tributável decorrente da alienação onerosa da aludida fração autónoma, atento o respetivo valor de aquisição a título gratuito que foi para tal considerado pela AT (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

Porquanto, o valor de aquisição a título gratuito da aludida fração autónoma não é o que foi considerado pela AT, ou seja, o valor patrimonial tributário constante da matriz no ano de 1998 (cf. facto provado h)), mas sim o valor patrimonial tributário resultante da avaliação da referida fração autónoma que foi realizada, nos termos do Código do IMI, em 02.09.2012, ou seja, € 87.890,00 (oitenta e sete mil oitocentos e noventa euros) (cf. facto provado d)).

§3. A RESTITUIÇÃO DO MONTANTE INDEVIDAMENTE PAGO, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

17. O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição ao Requerente do montante de imposto (IRS) indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Ora, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas ou retidas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Cumpre, então, apreciar e decidir.

18. Na sequência da anulação parcial dos atos tributários controvertidos, nos termos acima enunciados, há lugar à restituição da prestação tributária indevidamente suportada pelo Requerente, por força do disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e no artigo 100.º da LGT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Nesta conformidade, tem o Requerente direito à restituição do valor de imposto (IRS) indevidamente pago, a ser concretamente determinado em execução de julgado.

19. Como acima foi referido, para além da restituição do montante de imposto (IRS) que indevidamente suportou, o Requerente peticiona ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

O n.º 1 do artigo 43.º da LGT estatui que “[s]ão 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.”

Tem, pois, o Requerente direito a juros indemnizatórios desde 24.07.2023 (cf. facto provado i)), até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, sobre a quantia de imposto (IRS) a restituir (cf. artigo 61.º, n.º 5, do CPPT).

Os juros indemnizatórios são calculados à taxa legal supletiva, nos termos do disposto nos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT, no artigo 559.º do Código Civil e na Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

*

20. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil, designadamente, o conhecimento do vício de falta de fundamentação arguido pelo Requerente (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- (i) Declarar ilegais e anular parcialmente os atos de liquidação de IRS n.º 2023 ... e n.º 2025..., ambos referentes ao ano de 2022, nos termos acima enunciados, com as legais conseqüências;
- (ii) Declarar ilegal e anular parcialmente o ato de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2023..., nos termos acima enunciados, com as legais conseqüências;
- (iii) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir ao Requerente o montante de imposto (IRS) indevidamente pago, a ser determinado em execução de julgado, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima enunciados, com as legais conseqüências;
- (iv) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 28.156,51 (vinte e oito mil cento e cinquenta e seis euros e cinquenta e um cêntimos)**.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante

das custas é fixado em **€ 1.530,00** (mil quinhentos e trinta euros), cujo pagamento fica a cargo da **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

Notifique.

Lisboa, 21 de abril de 2026.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)