

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1120/2025-T**

**Tema: IRS: Mais-valias; Valor de Realização; Valor de Aquisição em Permuta**

## **SUMÁRIO:**

I. O Procedimento de prova de preço efetivo constante do artigo 139.º do CIRC aplicável ex vi artigo 44.º n.º6 do CIRC para efeitos da determinação do valor de realização na tributação de mais-valias imobiliárias assegura de forma plena, dentro de prazo razoável, o direito do sujeito passivo a poder ilidir a presunção do n.º2 do artigo 46.º do CIRS e assim garantir a preservação do princípio da capacidade contributiva.

II. No IRS a permuta como transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis deverá ser analisada parceladamente, existindo autonomia de cada transmissão para efeitos da alínea a) do n.º1 do artigo 10.º do CIRS. Consequentemente em IRS não se tributa a permuta (como ocorre no IMT) mas antes cada uma das operações de alienação onerosa de bens que integra a permuta, pelo a alínea b) do n.º5 do artigo 2.º do CIMT apenas será aplicável exclusivamente ao contrato de permuta no âmbito da liquidação do IMT.

III. Na permuta considera-se como valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação de IMT, ou não lugar à liquidação de IMT, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.

IV. Em permuta em que não tenha sido liquidado IMT o valor de aquisição deve ser encontrado por aplicação da regra geral de determinação do valor sobre que incide o IMT nos termos previstos no n.º1 do artigo 12.º do CIMT, o qual corresponderá ao valor constante do ato ou sobre o valor patrimonial tributário, consoante o que tiver sido maior.

V. O valor patrimonial tributário a que faz referência o n.º1 do artigo 12.º do CIMT corresponde ao valor fixado segundo as regras do IMI.

## DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Professor Doutor António Cipriano da Silva designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, acorda no seguinte:

### I. RELATÓRIO

1. Em 25 de dezembro de 2025 A..., com o número de identificação fiscal ..., com residência na Travessa ..., ..., ...-... em ... (doravante Requerente) veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral nos termos e para os efeitos do disposto da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária” ou “RJAT”) apresentando para o efeito Pedido de Pronúncia Arbitral em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT” ou “Requerida”) em que solicita a declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa n.º...2025... que tinha por objeto a liquidação de IRS n.º 2025 ... relativa ao ano de 2022 no montante de €10.197,18, com vista à anulação da mesma, requerendo o reembolso do imposto pago e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.
2. No dia 29 de dezembro de 2025 foi aceite o pedido de constituição de Tribunal Arbitral.
3. No dia 03 março de 2026 foi constituído o Tribunal Arbitral.
4. Em 04 de março de 2026, foi a Requerida notificada nos termos e para os efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do Processo Administrativo.
5. Em 16 de abril de 2026 a Requerida juntou aos autos a sua Resposta defendendo-se por exceção e impugnação, e o Processo Administrativo.
6. Em 29 de abril de 2026 foi o Requerente notificado para, no prazo de 15 dias, se pronunciar, querendo, sobre a matéria das exceções suscitadas pela Requerida na sua resposta.

7. Em 19 de maio de 2026 o Requerente juntou aos autos resposta à a matéria das exceções suscitadas pela Requerida.

8. Em 24 de maio de 2026 o Tribunal Arbitral, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º RJAT, facultando às partes, a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 15 dias.

7. Em 15 de julho de 2026 a Requerida juntou aos autos alegações.

## **II. Posição das partes**

### **II.1. Posição do Requerente**

- a) O Requerente pugna pela ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º...2025... que tem por objeto a liquidação de IRS n.º 2025..., emitida na sequência do Relatório de Inspeção Tributária n.º OI2024... .
- b) O Requerente entende que as correções de que foi objeto na decorrência do RIT violam os princípios constitucionalmente previstos da igualdade e da capacidade contributiva além de demonstrarem flagrantes violações dos deveres de cooperação por parte da AT.
- c) No que diz respeito ao valor de realização, o Requerente entende a redação do n.º3 do artigo 139.º do Código do IRC como inconstitucional, por admitir que a prova do preço efetivo só poder ser efetuada durante o mês de Janeiro de cada ano, porquanto o princípio da capacidade contributiva constitucionalmente consagrado não deveria admitir semelhante compressão de direitos.
- d) Considera assim o Requerente que o n.º 5 do artigo 44.º do Código do IRS, ao não admitir outros meios de prova do preço efetivo que não a apresentação do requerimento previsto no n.º 6 do mesmo artigo 44.º do citado Código viola a Constituição da República Portuguesa, nomeadamente os artigos 13.º (princípio da igualdade) e n.º 1 do artigo 104.º (capacidade contributiva).
- e) Por outro lado entende que a correção efetuada ao custo de aquisição das frações C e D é ilegal face ao disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 46.º do Código do IRS.

- f) Em nenhum momento, o legislador faz essa remissão para o CIMSISD, pelo que a interpretação efetuada pela AT no citado relatório, à mingua de não existir a mínima aderência à letra da lei, carece de ser revista e, subsequentemente, a liquidação de IRS em discussão ser reformada em função da legalmente devida.
- g) No caso em apreço, na aquisição dos imóveis não foi liquidado qualquer IMT já que à data o imposto não existia, pelo que o n.º 1 do artigo 46.º do Código do IRS não seria minimamente aplicável uma vez que diretamente remete para o IMT pago na aquisição, pelo que, subsidiariamente, seria necessário aplicar o n.º 2 do artigo 46.º do Código do IRS.
- h) Defende o Requerente que o valor de aquisição teria de ser determinado em harmonia com as regras do IMT, que remetem para o Valor Patrimonial Tributário determinado nos termos do Código do IMI (cfr. artigo 12.º do Código do IMT).
- i) Argumenta o Requerente que nenhuma outra interpretação é possível, porquanto o conceito de valor patrimonial, tributário foi criado com a reforma fiscal de 2003/2004, isto é somente com a vigência do Código do IMT/IMI.
- j) O Código do IRS remete para o Código do IMT e este refere “Valor Patrimonial Tributário” (cfr. n.º 1 do artigo 12.º do Código do IMT), pelo que não resta qualquer dúvida que este só pode estar a se referir ao Valor Patrimonial Tributário determinado nos termos do Código do IMI.
- k) O valor de aquisição, conforme é reconhecido pela AT para efeitos da correção do valor de realização, seria 34.550,60€ no caso da fração C e 43.979,95€ no caso da fração D. Assim, caso estes valores tivessem sido corretamente utilizados pela AT no cálculo da mais-valia, o resultado da inspeção tributária não implicaria qualquer mais-valia tributável na esfera do adquirente, porquanto, mesmo aplicando a ótica da AT quanto ao valor de realização, o valor de aquisição seria idêntico, logo sem mais-valia.
- l) Defende o Requerente complementariamente a existência de falta de fundamentação da decisão que indeferiu a reclamação graciosa.
- m) Concluindo que deve ser declarada a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa, e, bem assim, a ilegalidade da liquidação de IRS relativamente ao montante indevidamente

suportado (i) devido à errada aplicação da correção do custo de aquisição dos imóveis e (ii) devido à errada aplicação da correção do valor de realização dos imóveis alienados.

## **II.2. Posição da Requerida**

Na sua resposta, a Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica dos ato tributário nos seguintes termos:

- a) A Requerida alega a verificação da exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral para a condenação da AT no concreto reembolso dos montantes peticionados pelo Requerente, argumentando para o efeito que inexistente qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT, ainda que constituíssem consequência, a nível de execução de julgados, da declaração de ilegalidade de atos de liquidação.
- b) Entende a Requerida que o pedido de condenação da AT ao reembolso de determinado montante ultrapassa a mera anulação dos atos tributários de liquidação, verificando-se assim a incompetência material do Tribunal, o que consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo nessa parte, conducente à absolvição da instância quanto a esta pretensão, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, e 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.
- c) Complementariamente, a Requerida defende a verificação de exceção dilatória de impugnabilidade do ato tributário quanto à questão da determinação do valor da realização, resultante da aplicação do artigo 44.º n.º 2 do CIRS. Para o efeito alega a Requerida não pode proceder o pedido do Requerente por não ser este o meio próprio, não tendo o Tribunal Arbitral competência material para tramitar procedimento de prova do preço efetivo previsto no artigo 139.º do CIRC.
- d) Por impugnação a Requerida defende que se encontrava preenchida a factualidade ínsita no artigo 44.º, n.º 2 do Código do IRS.

- e) Alega a Requerida que a prova de um eventual valor de realização inferior – admitida no n.º 5 do artigo 44.º do Código do IRS – sempre, e apenas, poderia ser feita no âmbito do procedimento administrativo próprio previsto no n.º 3 do artigo 139.º do Código do IRC, como estabelece o n.º 6 do artigo 44.º do Código do IRS. Procedimento que o Requerente não acionou.
- f) A AT cingiu-se a cumprir a lei, como é seu dever, porquanto a letra da lei expressamente prevê, sem margem para dúvidas, no n.º 6 do artigo 44.º do Código do IRS, que, na alienação de direitos reais sobre imóveis, a prova de um eventual valor de realização inferior ao valor do VPT deve ser feita através do procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC.
- g) A atuação dos SIT que culminou na emissão da liquidação ora impugnada, bem como a rejeição liminar da reclamação graciosa, por não ser o meio próprio, não merecem qualquer censura, sendo de desconsiderar a alegação de qualquer pretensa inconstitucionalidade do n.º 3 do artigo 139.º do Código do IRC.
- h) Na medida em que trata de um procedimento que permite ao contribuinte, em prazo razoável, exercer o seu direito, acautelando os seus interesses e garantindo os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, assegurando-se as garantias e poderes processuais por forma a influir na decisão final da lide, com direito a um processo equitativo e com respeito pelo princípio do contraditório.
- i) No que diz respeito à questão levantada pelo Requerente, sobre a ilegalidade das correções efetuadas ao valor de aquisição dos imóveis, a Requerida refere que não corresponde à verdade a alegação de que “a AT se encontra a utilizar para o custo de aquisição um valor determinado nos termos do CIMSISDD”.
- j) Segundo a AT em lado algum é aplicada a letra da lei daquele código (revogado).
- k) Em obediência ao princípio da legalidade, os serviços limitaram-se a aplicar a letra da lei: os n.ºs 1 e 2 do artigo 46.º do Código do IRS determinando que o valor de aquisição deverá corresponder ao valor que serviu de base à liquidação do IMT. Ou, não tendo havido lugar à liquidação de IMT, àquele que lhe serviria de base caso fosse devido,

determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto, nos termos do n.º 2 do artigo 46.º do Código do IRS.

- l) Não tendo sido liquidado IMT, cumpre atentar ao disposto no artigo 12.º do Código do IMT, a fim de determinar qual o valor tributável que seria considerado para o efeito. Verificando-se, desde logo, que existe uma norma especial que regula a permuta de imóveis, inscrita na 4.ª regra, do n.º 4 do artigo 12.º CIMT, devendo ser tomada *«para base da liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários»*.
- m) O contrato de permuta através do qual o Requerente adquiriu os imóveis que suscitaram a questão em dissídio, traduz-se numa transmissão onerosa, logo, não se subsume ao regime legal invocado pelo Requerente, ao contrário do que este falaciosamente propõe.
- n) O valor de aquisição nas transmissões de imóveis a título oneroso é, ao invés, disciplinado pelo artigo 46.º do Código do IRS, que remete para as regras do CIMT pelo que deverá ser considerada a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários, sendo que na situação em apreço, a escritura apenas menciona o valor tributário.
- o) Se o legislador pretendesse desonerar os contribuintes do pagamento de mais valias nas transmissões onerosas, em que a aquisição ocorreu antes da entrada em vigor do CIMT, fazendo equivaler o valor de aquisição ao valor de realização, como pretende o Requerente, teria criado um quadro normativo equivalente ao dos artigos 45.º, n.º 1 do Código do IRS e 13.º, n.º 1 do CIS ou até mesmo criado um regime transitório como o existente para a tributação de mais valias em sede de IRS para os imóveis adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS.
- p) Quando à alegação de falta de fundamentação a Requerida entende por incompreensível este argumento quando o próprio PPA cita excertos dessa mesma fundamentação e descreve todo o caminho que ditou a decisão que impugna.

- q) Concluído a Requerida pela improcedência total da argumentação expendida pelo Requerente, concluindo-se que os atos impugnados são legais, não padecendo de qualquer vício, pelo que devem manter-se na ordem jurídica.

### **III. Saneamento**

#### **III.1 Constituição do Tribunal e sujeitos processuais**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT. 12.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A Requerida suscitou exceção dilatória de incompetência em razão da matéria do Tribunal Arbitral (artigos 29.º a 40.º da Resposta) e exceção dilatória inominada de impugnabilidade do ato tributário (artigos 41.º a 99.º da Resposta).

Considera o Tribunal que a análise do litígio determina a avaliação em primeiro lugar das exceções e questões prévias, na justa medida em que a procedência de qualquer uma destas pode prejudicar o conhecimento, conforme artigo 608.º n.º 2 do CPC (Código de Processo Civil), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT. Dentro das exceção e questões prévias deve-se começar pelas exceções dilatórias nos termos do artigo 578.º do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, nomeadamente a decisão sobre a incompetência em razão da matéria do Tribunal.

#### **III.2 Questão prévia: exceção dilatória de incompetência, em razão da matéria do Tribunal Arbitral**

A incompetência material do Tribunal arbitral, alegada quanto à matéria de condenação no reembolso de valor alegadamente pago indevidamente, consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo nessa parte, conducente à absolvição da instância de



acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT”.

A Requerida alega que o eventual provimento do pedido do Requerente, não determina o reembolso automático da quantia peticionada. A Requerida defende que decorrendo a competência dos Tribunais Arbitrais do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ex vi artigo 4.º do RJAT, no seu âmbito não se inclui a apreciação do pedido de reconhecimento do direito formulado constante do PPA: “ *ser consequentemente reconhecido o direito ao reembolso de € 10.197,18*”.

Na posição da Requerida inexistente qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT, nem sequer os que constituem consequência, a nível de execução de julgados.

Entende o Tribunal Arbitral que não assiste razão à Requerida na medida em que o pedido formulado pelo Requerente nos presentes autos é o da anulação do ato de liquidação de IRS e nenhum outro. O que sucede é que, em caso de anulação do ato de liquidação do imposto produzem-se as consequências jurídicas inerentes a essa anulação, impondo-se a reconstituição da situação que existiria se o ato anulado nunca tivesse sido praticado. Tal implica, necessariamente, o reembolso das quantias indevidamente pagas pelo sujeito passivo.

Sendo o pedido principal a anulação do ato de liquidação de imposto, é inequívoco que da sua eventual procedência decorre o direito ao reembolso das quantias indevidamente pagas, correspondente, no caso concreto, ao montante liquidado em consequência da correção efetuada pela AT. Assim, em caso de procedência do pedido de anulação de ato tributário em sentido estrito, o reembolso consubstancia-se como efeito direito e necessário a ser concretizada pela AT em sede de execução da decisão arbitral. Não poderia ser de outro modo, sob pena de se comprometer a efetividade da decisão arbitral e de se frustrar a plena reposição da legalidade violada.

Vide nesse sentido decisão arbitral n.º 953/2025-T:

*“a pretensão de receber o montante de imposto que tenha sido liquidado de forma ilegal é, pois, uma consequência da declaração de ilegalidade, e do dever de restabelecer a situação*

*que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, conforme estatuído na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, pelo que tal pretensão não contende com a competência dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD.”*

Bem como a decisão arbitral n.º 777/2023-T:

*“Na sequência da anulação da retenção na fonte, o Requerente tem direito a ser reembolsado das quantias retida, o que é consequência da anulação”.*

Nesta conformidade improcede a alegada exceção de incompetência invocada pela AT, declarando-se o Tribunal Arbitral competente para decidir o litígio.

### **III.3 Questão prévia: exceção dilatória inominada de impugnabilidade do ato tributário**

O ato tributário em crise tem por objeto liquidação de IRS, nomeadamente a (i)legalidade do procedimento adotado no calculo de mais-valia por alienação de bens imóveis. Na motivação do PPA, o Requerente entre outros supostos vício pugna pela ilegalidade do valor de realização considerado pela AT, para o calculo da mais-valia.

Na Resposta da Requerida esta suscitou exceção dilatória inominada de impugnabilidade do ato tributário, por entender não ser admissível a apreciação do Tribunal Arbitral do pedido do Requerente, por este não ter competência material para tramitar procedimento de prova do preço efetivo previsto no artigo 139.º do CIRC (cfr. artigo 42.º da Resposta).

Ao Tribunal Arbitral, como é óbvio não compete a tramitação de procedimentos administrativo-tributários.

A competência dos Tribunais Arbitrais é delimitada no RJAT e completada pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março que estabelece:

*Artigo 2º do RJAT*

*Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável*

*1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

*a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

*b) A declaração de ilegalidade 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;*

*Artigo 4.º do RJAT*

*Vinculação e funcionamento*

*1 - A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.*

*Artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março*

*Objeto da vinculação*

*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes:*

*a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

*b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*

*c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*

*d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a*

*efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*

*e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição anti-abuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.*

A determinação da competência do Tribunal terá de se delimitar pela análise do pedido do autor e pela causa de pedir em que este se apoia na petição inicial. Seguindo a jurisprudência do CAAD no processo 262/2018-T “*é à face do pedido ou conjunto de pedidos que formulou o autor que se afere a adequação das formas de processo especiais, designadamente o processo arbitral.*”

O Requerente fixa o seu pedido na ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025... que tem por objeto a liquidação de IRS 2025 ... relativa ao ano de 2022.

Não é objeto do processo a tramitação do procedimento administrativo previsto no artigo 139.º do CIRC, mas tão somente a legalidade do ato de liquidação, quanto às matéria invocadas pelo Requerente, nomeadamente no que diz respeito ao cumprimento dos parâmetros legais que justificam a liquidação.

No caso em apreço, o Requerente fixa o seu pedido na ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025... que tem por objeto a liquidação de IRS 2025 ... relativa ao ano de 2022, alegando para um conjunto de vícios, nomeadamente inconstitucionalidade, falta de fundamentação, violação de lei, que se insere no julgamento da legalidade do ato impugnado.

Assim sendo, tendo o pedido do Requerente se fixado na legalidade de ato de liquidação o Tribunal Arbitral é competente nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

Nesta conformidade improcede a exceção invocada pela AT, declarando-se o Tribunal Arbitral competente para decidir o litígio.

Cumpre decidir.

#### **IV. Matéria de Facto**

#### **IV.1. Factos Dados como Provados**

Com interesse para a decisão deram-se por provados os seguintes factos:

- a) Por escritura notarial de permuta de 11 de fevereiro de 2003 o Requerente adquiriu a propriedade das frações autónomas “C” e “D” do prédio em propriedade horizontal sito na Rua ... e ..., na freguesia e concelho do ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... (que atualmente se encontra inscrito sob o artigo ... da União de Freguesias de ..., ..., ... e...) e descrito na Conservatória do Registo Predial do ... sob o número ..., respetivamente com os valores tributáveis de €7.999,72 (fração C) e €3.173,22 (fração D) – (cfr. anexo n.º1 junto ao RIT).
- b) Na supra citada escritura de permuta por o excesso apurado da permuta incidir sobre frações para habitação o Requerente beneficiou de isenção de SISA ao abrigo do artigo 11.º n.º22 do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações) – (cfr. doc n.º1 junto ao RIT).
- c) Por escritura celebrada em 29 de agosto de 2022, o Requerente alienou as frações autónomas “C” e “D” do prédio em propriedade horizontal sito na Rua ... e..., na freguesia e concelho do ..., inscrito na matriz predial urbana artigo ... da União de Freguesias de ..., ..., ... e ... (com origem no artigo ...) e descrito na Conservatória do Registo Predial do ... sob o número ..., tendo sido declarado o preço de venda de €23.500,00 para cada fração, no valor global de €47.000,00 (cfr. pp.62 do RIT – matéria não convertida).
- d) Na efeitos da Liquidação de IMT foi considerado o valor de €34.550,60 (fração “C”) e €43.979,95 (fração “D”) – (cfr. pp.62 do RIT - matéria não convertida), nos seguintes termos:

### Facto Tributário

1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre imóveis

#### Bem - 1

Prédio: U- -C Concelho: Freguesia: UNIÃO FREG DE  
Localização: Rua  
FUNDÃO Tipo: Presente Destino: Habitação

#### Alienante do Bem - 1

Identificação Fiscal: Nome: A... Estado Civil: Sol. Maior  
Parte: 1/1 Nº Liquidação: Valor Declarado: € 23.500,00 Benefícios: Habitação Matéria Colectável:  
€ 34.550,60 Taxa: 1,00 % Colecta: € 345,51

#### Bem - 2

Prédio: U- -D Concelho: Freguesia: UNIÃO FREG DE  
Localização: Rua Fundão

FUNDÃO Tipo: Presente Destino: Habitação

#### Alienante do Bem - 2

Identificação Fiscal: Nome: A... Estado Civil: Sol. Maior  
Parte: 1/1 Nº Liquidação: Valor Declarado: € 23.500,00 Benefícios: Habitação Matéria Colectável:  
€ 43.979,95 Taxa: 1,00 % Colecta: € 439,80

- e) O Requerente pela venda dos imóveis recebeu a quantia de €47.000,00 depositado na conta deste no banco CTT nos dias 22 e 26 de agosto de 2022 (cfr. doc. n.º5 junto ao PPA).
- f) O Requerente suportou a quantia de €3.690,00 por serviços de mediação imobiliária para a venda das duas frações autónomas (cfr. anexo nº2 junto ao RIT).
- g) O Requerente não acionou o procedimento previsto n.º3 do artigo 139.º do Código do IRC aplicável *ex vi* n.º5 e 6 do artigo 44.º do CIRC para prova que o preço efetivamente praticado foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação ao IMT – (matéria não controvertida).
- h) O Requerente submeteu em 30/06/2023 declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano fiscal de 2022 onde constava rendimentos da categoria G, mais concretamente uma perda na categoria a reportar de €21.584,45 - (cfr. pp.59 do RIT).
- i) A perda da categoria a reportar de €21.584,45 resultava do seguinte (cfr. pp.59 do RIT):

| PERDAS GERADAS NO PRÓPRIO ANO |           |           |                    |      |           |  |
|-------------------------------|-----------|-----------|--------------------|------|-----------|--|
| Nº de resultados: 1           |           |           |                    |      |           |  |
| Titular 1                     | Titular 2 | Categoria | Tipo               | Ano  | Valor     |  |
|                               | -         | G         | Outras mais-valias | 2022 | 21.584,45 |  |

| SP<br>(Titular)      | Campo -<br>linha | Identificação matricial dos bens |      |                      |        |               |
|----------------------|------------------|----------------------------------|------|----------------------|--------|---------------|
|                      |                  | Freguesia                        | Tipo | Artigo               | Fração | Quota parte % |
| <input type="text"/> | 4001             | <input type="text"/>             | U    | <input type="text"/> | C e D  | 100%          |

Os montantes indicados dos quais resultou na perda a reportar apurada foram os seguintes:

| Realização |     |             | Aquisição |     |             | Despesas e<br>encargos |
|------------|-----|-------------|-----------|-----|-------------|------------------------|
| Ano        | Mês | Valor       | Ano       | Mês | Valor       |                        |
| 2022       | 08  | 47 000,00 € | 2010      | 08  | 78 530,55 € | 3 000,00 €             |

- j) A AT efetuou procedimento inspetivo de natureza interna, de âmbito parcial, em sede de IRS, relativo ao exercício de 2022, credenciado pela ordem de serviço n.º OI2024..., realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Leiria, determinado para efeitos de "controlo de mais-valias" declaradas na declaração modelo 3 de IRS apresentada pelo Requerente.

- k) Do RIT consta a seguinte fundamentação:

*Para efeitos do apuramento de mais valias há assim que verificar a correção dos valores de realização e de aquisição declarados, concluindo-se para o efeito o seguinte:*

**Dados e valor de aquisição**

*Analizados os elementos de aquisição, constata-se que as frações vendidas (C e D do imóvel U...) vieram à posse do SP, A..., por escritura realizada em 11/02/2003 pelo valor total de 11.172,94 € (7.999,72 € - fração C e 3.173,22 € - fração D), que corresponde ao valor patrimonial das frações em causa, conforme consta da escritura de aquisição (facultada pelo Serviço de Finanças do ...) que se encontra no anexo I.*

*É de referir que a escritura em causa foi referente a uma permuta de imóveis e que esta ocorreu em 2003 e não em 2010 conforme declarado pelo SP na sua declaração Mod.3 - Anexo G. O SP permutou a fração A obtendo em troca as frações C e D todas do mesmo prédio, artigo..., sito na freguesia e concelho do ... .*

(...)

*Nos termos conjugados do n.º 1 e n.º 2 do artigo 46.º do CIRS, aplicável ao caso e factos referidos, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, se o bem imóvel houver sido*



*adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis – IMT –, ou, não havendo lugar à liquidação de IMT, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida. Em 2003 este imposto era identificado pelo imposto de SISA.*

*O CIMSISD, no seu artigo 19.º começa por mencionar que a SISA incidirá sobre o valor do preço convencionado pelos contratantes ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.*

*No momento da transação o valor patrimonial tributário (VPT) da fração C e D era de 7 999,72 € e de 3.173,22 €, respetivamente, não tendo sido declarados outros valores de venda na escritura de permuta, pelo que, serão estes os valores de aquisição a utilizar no apuramento da mais ou menos valia fiscal decorrente da alienação destas frações.*

#### **Dados e valor de realização**

*No que se refere aos valores de realização, constata-se que por escritura realizada em 29/08/2022 as frações acima identificadas foram transmitidas pelo valor total de 47.000,00 €*

*(...)*

*Nos termos conjugados do n.º 1 e n.º 2 do artigo 44º do CIRS, aplicável ao caso e factos referidos, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, e como valor de realização a considerar, 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 (IMT) ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida. Da consulta do documento de liquidação do IMT, retira-se que o valor declarado de venda de cada uma das frações foi de 23.500,00 €, contudo, o valor considerado para efeitos de liquidação de IMT foi de 34.550,60 € e de 43.979,95 € para as frações C e D, respetivamente, como se pode comprovar da observação dos seguintes excertos da liquidação do IMT n.º...:*



|                                                                |                    |                              |                       |
|----------------------------------------------------------------|--------------------|------------------------------|-----------------------|
| <b>Facto Tributário</b>                                        |                    |                              |                       |
| 1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre imóveis    |                    |                              |                       |
| <b>Bem - 1</b>                                                 |                    |                              |                       |
| Prédio: U-...                                                  | C Concelho: ...    | Freguesia: UNIÃO FREG DE ... |                       |
| FUNDÃO Tipo: Presente                                          |                    | Destino: Habitação           | Localização: Rua ...  |
| <b>Alienante do Bem - 1</b>                                    |                    |                              |                       |
| Identificação Fiscal: ...                                      | Nome: A...         | Estado Civil: Sol. Maior     |                       |
| Parte: 1/1                                                     | Nº Liquidação: ... | Valor Declarado: € 23.500,00 | Benefícios: Habitação |
| Materia Colectável: € 34.550,60 Taxa: 1,00 % Colecta: € 345,51 |                    |                              |                       |
| <b>Bem - 2</b>                                                 |                    |                              |                       |
| Prédio: U-...                                                  | D Concelho: ...    | Freguesia: UNIÃO FREG DE ... |                       |
| FUNDÃO Tipo: Presente                                          |                    | Destino: Habitação           | Localização: Rua ...  |
| <b>Alienante do Bem - 2</b>                                    |                    |                              |                       |
| Identificação Fiscal: ...                                      | Nome: A...         | Estado Civil: Sol. Maior     |                       |
| Parte: 1/1                                                     | Nº Liquidação: ... | Valor Declarado: € 23.500,00 | Benefícios: Habitação |
| Materia Colectável: € 43.979,95 Taxa: 1,00 % Colecta: € 439,80 |                    |                              |                       |

Assim o valor de venda a considerar no apuramento das mais e menos valias fiscais pela venda das frações C e D do artigo matricial U-... é de 34.550,60 € e 43.979,95 €, respetivamente.

### **Apuramento da Mais-valia Tributável**

Deste modo, em face do referido, considerando os montantes que deveriam constar da declaração, será recalculado o montante apurado nos termos do artigo 43.º e seguintes do CIRS.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º do CIRS:

"1 – O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes."

Referindo a alínea b) do n.º 2 desse mesmo artigo que:

"2 – O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por residentes previstas nas alíneas a), c), d) e i) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é:(...)"

a) Apenas considerado em 50 % do seu valor, (...)" (realce nosso).

Nos termos do art.º 50.º do CIRS, o valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, é corrigido pela aplicação de coeficientes de desvalorização da moeda, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afetação, o que se verifica no caso em

apreço, sendo o coeficiente de 1,26 (imóvel adquirido em 2003) conforme Portaria 253/2022 de 20 de outubro. Assim, para as referidas frações, tendo em conta o momento referido, apura-se como valor total de aquisição atualizado o seguinte valor:

| Prédio                     | Ano  | Quota parte | Valor aquisição | Coeficiente desvalorização | Valor aquisição atualizado |
|----------------------------|------|-------------|-----------------|----------------------------|----------------------------|
| U- <input type="text"/> -C | 2003 | 100%        | 7 999,72 €      | 1,26                       | 10 079,65 €                |
| U- <input type="text"/> -D | 2003 | 100%        | 3 173,22 €      | 1,26                       | 3 998,26 €                 |

De realçar que a liquidação do imposto assegura de forma automática a consideração de apenas 50% do saldo entre as mais e as menos-valias realizadas respeitantes a transmissões efetuadas por residentes, nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, bem como a aplicação do coeficiente de correção monetária ao valor de aquisição.

Assim, o SP deveria apurar uma mais valia a tributar de 30.726,32 € (50% da mais valia apurada, segundo o disposto no n.º 2 alínea b) do artigo 43.º do CIRS) para efeitos da categoria G em sede de IRS, conforme apurado no quadro seguinte:

| Prédio                     | Realização |                    | Valor aquisição atualizado |                    | Despesas e encargos* | Mais-valia a tributar (50%)<br>(f)=[(b)-(d)-(e)] x 50% |
|----------------------------|------------|--------------------|----------------------------|--------------------|----------------------|--------------------------------------------------------|
|                            | Ano (a)    | Valor (b)          | Ano (c)                    | Valor (d)          |                      |                                                        |
| U- <input type="text"/> -C | 2022       | 34 550,60 €        | 2003                       | 10 079,65 €        | 1 500,00 €           | 11 485,48 €                                            |
| U- <input type="text"/> -D | 2022       | 43 979,95 €        | 2003                       | 3 998,26 €         | 1 500,00 €           | 19 240,85 €                                            |
| <b>Total</b>               |            | <b>78 530,55 €</b> |                            | <b>14 077,91 €</b> | <b>3 000,00 €</b>    | <b>30 726,32 €</b>                                     |

\*O valor das despesas e encargos declarados pelo SP de 3.000,00 € que correspondem à "Comissão referente à mediação imobiliário dos imóveis (...)" foram repartidos pelas duas frações, em valor igual, uma vez que o valor da venda de cada uma das frações era também igual (23.500,00 €).

## Perdas a recuperar

Da consulta à base de dados da AT o SP apresenta perdas a reportar da categoria G de períodos anteriores:

| SALDO DAS PERDAS GERADAS EM ANOS ANTERIORES |           |           |                    |      |          |
|---------------------------------------------|-----------|-----------|--------------------|------|----------|
| Nº de resultados: 1                         |           |           |                    |      |          |
| Titular 1                                   | Titular 2 | Categoria | Tipo               | Ano  | Valor    |
|                                             | —         | G         | Outras mais-valias | 2018 | 5.533,85 |

De acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 55.º do CIRS

*"1 - Relativamente a cada titular de rendimentos, o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria só é dedutível aos seus resultados líquidos positivos da mesma categoria, nos seguintes termos: (...)*

*c) A percentagem do saldo negativo a que se refere o n.º 2 do artigo 43.º só pode ser reportada aos cinco anos seguintes àquele a que respeita;"*

Atendendo a este normativo, o SP pode deduzir ao seu rendimento coletável da categoria G o valor de 5.533,85 €.

Assim, o resultado líquido da categoria G de rendimentos sofre uma correção no seguinte valor:

| Nº | Rubrica                                                      | Valor              |
|----|--------------------------------------------------------------|--------------------|
| 1  | Perdas a reportar declarado                                  | 21 584,45 €        |
| 2  | Mais valia fiscal tributável corrigida                       | 30 726,32 €        |
| 3  | <b>Correções ao Rendimento Líquido da Categoria G (=1+2)</b> | <b>52 310,77 €</b> |

Em face do rendimento líquido da categoria G passar a ser positivo, o seu montante acresce ao valor do rendimento coletável declarado, conforme se demonstra no quadro seguinte:

| Nº | Rubrica                                        | Valor              |
|----|------------------------------------------------|--------------------|
| 1  | Rendimento Coletável declarado:                | 23 522,93 €        |
| 2  | <b>Correções ao Rendimento Coletável:</b>      | <b>30 726,32 €</b> |
| 3  | Perdas a recuperar                             | 5 533,85 €         |
| 4  | <b>Rendimento Coletável corrigido (=1+2-3)</b> | <b>48 715,40 €</b> |

(...)

## X. Direito de Audição

*Foi enviada notificação ao SP aos dois dias de abril de 2025, por ofício n.º DIT2-..., carta registada n.º RL...PT, do Projeto de Relatório de Inspeção (PRI), para, querendo, exercer*

no prazo de 15 dias, o direito de audição sobre o mesmo, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA.

O sujeito passivo não exerceu o direito de audição dentro do prazo legalmente estabelecido, mas solicitou reunião de regularização voluntária, conforme se descreve no ponto XI.

Nesta reunião, realizada em 29/04/2025, após o fim do prazo para o exercício do direito de audição, o sujeito passivo verbalmente mostrou a sua discordância quanto ao montante das despesas por si declaradas na declaração Mod. 3, Anexo G, quadro 4, linha 4001, consideradas no PRI, no valor de 3.000,00 €.

A despesa apresentada pelo SP, no valor de 3.000,00 € é relativa à comissão de mediação imobiliária paga pela venda das frações anteriormente identificadas (em anexo 2), mas corresponde apenas ao valor do serviço prestado, sem considerar o valor do IVA associado. O sujeito passivo solicitou para

que no valor das despesas fosse considerado também o valor do IVA em causa no valor de 690,00 €. Atendendo à alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRS, o valor daquele gasto (incluindo o IVA) pode ser considerado na determinação das mais-valias sujeitas a imposto.

Desta forma, apura-se o novo valor da mais valia a tributar de **30.381,33 €** (50% da mais valia apurada, segundo o disposto no n.º 2 alínea b) do artigo 43.º do CIRS) para efeitos da categoria G em sede de IRS, conforme apurado no quadro seguinte:

| Prédio       | Realização |                    | Valor aquisição atualizado |                    | Despesas e encargos* | Mais-valia a tributar (50%)<br>(f)=[(b)-(d)-(e)] x 50% |
|--------------|------------|--------------------|----------------------------|--------------------|----------------------|--------------------------------------------------------|
|              | Ano (a)    | Valor (b)          | Ano (c)                    | Valor (d)          |                      |                                                        |
| U- [ ] -C    | 2022       | 34 550,60 €        | 2003                       | 10 079,65 €        | 1 845,00 €           | 11 312,98 €                                            |
| U- [ ] -D    | 2022       | 43 979,95 €        | 2003                       | 3 998,26 €         | 1 845,00 €           | 19 068,35 €                                            |
| <b>Total</b> |            | <b>78 530,55 €</b> |                            | <b>14 077,91 €</b> | <b>3 690,00 €</b>    | <b>30 381,33 €</b>                                     |

\*O valor das despesas e encargos declarados pelo SP de 3.690,00 € que correspondem à "Comissão referente à mediação imobiliário dos imóveis (...)" foram repartidos pelas duas frações, em valor igual, uma vez que o valor da venda de cada uma das frações era também igual (23.500,00 €).

Assim, o resultado líquido da categoria G de rendimentos sofre uma correção no seguinte valor:

| Nº | Rubrica                                                      | Valor              |
|----|--------------------------------------------------------------|--------------------|
| 1  | Perdas a reportar declarado                                  | 21 584,45 €        |
| 2  | Mais valia fiscal tributável corrigida                       | 30 381,33 €        |
| 3  | <b>Correções ao Rendimento Líquido da Categoria G (=1+2)</b> | <b>51 965,78 €</b> |

Em face do rendimento líquido da categoria G passar a ser positivo, o seu montante acresce ao valor do rendimento coletável declarado, conforme se demonstra no quadro seguinte:

| Nº | Rubrica                                        | Valor              |
|----|------------------------------------------------|--------------------|
| 1  | Rendimento Coletável declarado:                | 23 522,93 €        |
| 2  | <b>Correções ao Rendimento Coletável:</b>      | <b>30 381,33 €</b> |
| 3  | Perdas a recuperar                             | 5 533,85 €         |
| 4  | <b>Rendimento Coletável corrigido (=1+2-3)</b> | <b>48 370,41 €</b> |

*Mesmo tendo pedido reunião de regularização voluntária e ter-se aceitado esta pretensão manifestada pelo SP, este acabou por decidir não concordar com os termos em que foi apresentado o PRI (como se desenvolverá nos pontos seguintes), pelo que, **será elaborado o documento de correção oficioso de IRS do período de 2022 para as correções propostas, conforme acima exposto, e levantado o respetivo auto de notícia.***

## ***XI. Regularização da situação tributária***

### ***XI.1. Pedido de regularização tributária***

*Em 15/04/2025 o sujeito passivo registou, via portal da AT, o pedido de regularização da sua situação tributária, nos termos previstos nos artigos 58.º e 58.º-A do RCPITA.*

*Para efeitos do disposto no artigo 62.º n.º 4 do RCPITA, aqui se reproduz parte da visualização do pedido de regularização, através da aplicação informática "Sistema Integrado de Informação da Inspeção Tributária".*

| AGENDAMENTO                     |                      |                 |                             |                        |         |                      |
|---------------------------------|----------------------|-----------------|-----------------------------|------------------------|---------|----------------------|
| Data de Requerimento:           | 2025-04-15           |                 |                             |                        |         |                      |
| 1ª Data:                        | 2025-04-28           | Período do dia: | Manhã                       | Modalidade da reunião: | Virtual | Situação: Cancelada  |
| 2ª Data:                        | 2025-04-29           | Período do dia: | Manhã                       | Modalidade da reunião: | Virtual | Situação: Confirmada |
| Tipo de Regularização:          | Total                |                 |                             |                        |         |                      |
| Regularização:                  | <input type="text"/> |                 |                             |                        |         |                      |
| Valor de Regularização Imposto: |                      |                 | Valor de Matéria Coletável: |                        |         |                      |
| CONTACTO                        |                      |                 |                             |                        |         |                      |
| Telemóvel:                      | <input type="text"/> | Email:          | <input type="text"/>        | @gmail.com             |         |                      |

Conforme se pode observar, o sujeito passivo solicitou a regularização total das correções indicadas no projeto de relatório da inspeção tributária. De acordo com o previsto no artigo 58.º-A do RCPITA, foi agendada e realizada a reunião de regularização, modalidade virtual, no dia 29/04/2025, no período da manhã, tendo por objetivo definir os exatos termos da regularização pretendida.

Na reunião de regularização compareceu o Sr. B..., NIF: ..., em representação do sujeito passivo, conforme declaração entregue para o efeito. Dado aos constrangimentos informáticos verificados em 29/04/2025, face à falha de eletricidade ocorrida em todo o país, no dia 28/05/2025, só foi possível enviar ao SP o documento de regularização (ata da reunião e termos da regularização) no dia 30/04/2025 (em anexo 3). Contudo, este nunca assinou o referido documento e em 06/05/2025 manifestou expressamente por mail:

"Confirmo que é intenção do Sr. Dr. A... não aceitar a regularização voluntária dado não estar de acordo com os termos em que foi apresentado o projeto de relatório."

- l)** Na sequência das conclusões do RIT foi emitida a liquidação adicional de IRS n.º 2025 ... relativa ao ano de 2022 no montante de €10.197,18 - (cfr. doc n.º1 junto ao PPA).
- m)** O Requerente em 26 de julho de 2026 efetuou o pagamento da liquidação adicional de IRS n.º 2025 ...- (cfr. doc n.º3 junto ao PPA).
- n)** O Requerente apresentou reclamação graciosa em 17 de setembro de 2025 que correu seus termos sob o n.º ...2025... - (cfr. doc n.º 4 junto ao PPA).



- o) Em 17 de novembro de 2025 o Requerente foi notificado da decisão de indeferimento da reclamação graciosa com a seguinte fundamentação:

*Reclamação Graciosa n.º ...2025...*

*Reclamante: A... – ...*

*Objeto: liquidação oficiosa de IRS e JC de 2022 n.º 2025 ... – com a nota de cobrança no valor de € 10.661,46 – data limite de pagamento 28-07-2025*

*O contribuinte, supra identificado, veio, em 17-09-2025 (via Portal SICAT), apresentar reclamação graciosa da liquidação de IRS n.º 2025 ....*

*O reclamante goza de legitimidade (art.º 65º da LGT) e o pedido é tempestivo (art.º 70º n.º 1 ex vi do art.140º, nº1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - CIRS).*

*Não se conformando com a liquidação supra, o reclamante deduziu a presente, com os fundamentos*

*que se dão por reproduzidos, pedindo a revogação da liquidação, reconhecendo a ilegalidade das correções do valor de aquisição, e a inconstitucionalidade*

*Compulsados os elementos documentais junto aos autos, bem como os fundamentos invocados, cumpre destacar:*

*Em 30-06-2023 o reclamante apresentou a declaração modelo 3 de IRS do ano de 2022 na qual declarou no anexo G a venda, em agosto de 2022, por € 47.000,00 das frações autónomas do prédio em regime de propriedade horizontal inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho do ... sob os artigos n.º ... C e ... D, a sua aquisição em agosto de 2010 por € 78.530,55 e despesas e encargos no valor de € 3.000,00.*

*No âmbito da ação inspetiva encetada a coberto da Ordem de Serviço nº OI2024... os serviços de inspeção da Direção de Finanças de Leiria efetuaram correções (de natureza meramente aritméticas) ao valor de realização das frações, à data de aquisição e ao valor de aquisição*

*das mesmas, bem como ao valor de despesas e encargos tido em conta (sendo esta alteração das despesas e encargos a favor do reclamante).*

*Assim, no anexo G da declaração modelo 3 de IRS do ano de 2022, passou a constar, a venda, em agosto de 2022, por € 78.530,55 das frações autónomas do prédio em regime de propriedade horizontal inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho do ... sob os artigos n.º ... C e ... D, a sua aquisição em fevereiro de 2003 por € 11.172,94 e despesas e encargos no valor de € 3.690,00.*

*Destas correções resultou a liquidação reclamada.*

*Das correções efetuadas o reclamante apenas põe em causa o valor de realização e o valor de aquisição considerados pelos serviços.*

*Quanto ao valor de aquisição:*

*Da escritura junta aos autos (Anexo 1 do relatório de inspeção), resulta que o reclamante adquiriu as frações em causa por escritura de permuta celebrada em 11 de fevereiro de 2003.*

*Nesse contrato o reclamante – 2º outorgante:*

- deu à 1ª outorgante a fração autónoma do prédio em regime de propriedade horizontal inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho do ... sob os artigos n.º... A,*
- e recebeu da 1ª outorgante as frações autónomas do prédio em regime de propriedade horizontal inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho do ... sob os artigos n.º ... C e ... D.*

*O contrato de permuta é um contrato oneroso, pelo que, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, o valor de aquisição deve ser calculado, nos termos do n.º 1 do artigo 46 CIRS.*

*Decorre do n.º 1 do artigo 46.º do CIRS que para obter o valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis (a considerar para efeitos da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, nos termos da alínea a) do artigo 10.º do CIRS), será tido em conta o valor que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT), e, anteriormente, o valor da sisa, enquanto do n.º 2 do mesmo preceito pode retirar-se que, caso não tenha havido lugar à liquidação do IMT, considera-se o valor que lhe*



*serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.*

*No caso sub judice, não houve lugar a IMT dado que tal como consta da escritura “(...) a diferença dos valores tributáveis das frações é de novecentos e cinquenta e um euros e sete cêntimos (...) O excesso apurado por incidir em frações que se destinam a habitação beneficia de isenção de sisa ao abrigo do artigo onze número vinte e dois do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.”.*

*Sendo que, caso houvesse lugar a IMT, o meso seria apurado nos termos da al. b) do n.º 5 do art. 2.º do CIMT, que prevê que “são sujeitas a IMT as permutas pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, consoante o que for maior”.*

*E, nos termos da regra 4ª do art. 7º do CIMT nas permutas de bens imóveis, toma-se para base da liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários.*

*Tal como é referido no relatório, a escritura de permuta não indica valores para além dos valores patrimoniais.*

*Neste caso, o reclamante entregou um imóvel com VPT de € 10.221,87 e recebeu imóveis com o VPT de € 11.172,94 (7.999,72+3.173,22), ou seja, entregou um imóvel de menor valor e recebeu imóveis de maior valor.*

*Deste modo, caso houvesse lugar a IMT, o mesmo deveria ser liquidado pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, no valor de € 951,07 (11.172,94-10.221,87=951,07).*

*Portanto, o valor global de aquisição das frações a considerar no anexo G deveria ser de € 951,07. Ora, no relatório como se pode verificar foram tidos em conta os valores patrimoniais totais de cada fração como valor de aquisição, ouse já, o valor global de € 11.172,94, correção que beneficia o reclamante.*

*Embora, se tenha apurado que o valor correto de aquisição das frações que deveria constar do anexo G seja ainda inferior ao que foi tido em conta pelos serviços, essa alteração não pode ser efetuada no âmbito de um procedimento de contencioso administrativo.*

*Portanto, não assiste razão ao reclamante quanto ao valor de aquisição, devendo o pedido ser indeferido.*

*Quanto ao valor de realização:*

*Para determinação dos ganhos sujeitos a IRS, determina o art.º 44º, n.º 1, al. f) e n.º 2 do CIRS que se considera valor de realização, no que aos bens imóveis respeita, o maior dos valores, o da contraprestação ou o que tiver sido considerado, ou devesse ter sido, para efeitos de liquidação de IMT (por aplicação do n.º 1 do art. 12º do Código do IMT).*

*“Da consulta do documento de liquidação do IMT, retira-se que o valor declarado de venda de cada uma das frações foi de 23.500,00 €, contudo, o valor considerado para efeitos de liquidação de IMT foi de 34.550,60 € e de 43.979,95 € para as frações C e D (...)*

*Assim o valor de venda a considerar no apuramento das mais e menos valias fiscais pela venda das frações C e D do artigo matricial U-... é de 34.550,60 € e 43.979,95 €, respetivamente.”.*

*OU seja, nos termos do art.º 44º, n.º 1, al. f) e n.º 2 do CIRS, o valor de realização global a ter em conta é de € 78.530,55.*

*O reclamante não se conforma alegando que o valor deve ser o da contraprestação efetivamente recebida de € 47.000,00, como consta na escritura.*

*Ou seja, o reclamante pretende que não seja aplicado o n.º 2 do art. 44º do CIRS, que prevê que prevalecerão, quando superiores ao valor da contraprestação, 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, fazendo prova de que o valor de realização é do da contraprestação.*

*A possibilidade de não aplicação do n.º 2 do art. 44º do CIRS está prevista no n.º 5 da mesma norma.*

*Sendo que o n.º 6 do artigo 44º do CIRS consagra que a prova deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.*

*Dispõe o n.º 3 daquele artigo 139º que "a prova deve ser efetuada em procedimento próprio, mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e apresentado em janeiro*

*do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o VPT já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos”, dependendo a impugnação da liquidação da prévia apresentação deste pedido, não havendo lugar a Reclamação Graciosa (n.º 7 do mesmo artigo).*

*Neste caso, o reclamante não apresentou qualquer pedido de prova do preço efetivo na transmissão de imóveis, nos termos do art. 139º do CIRC.*

*Ressalta do exposto que o legislador consagrou um mecanismo administrativo especial, afastando a Reclamação Graciosa, para que os contribuintes possam ilidir a presunção legal do artigo 44.º, n.º 2 do Código do IRS, instituindo-o como condição prévia da impugnabilidade do ato a liquidar que daí resulte.*

*Portanto, quanto ao valor de realização o pedido deve ser liminarmente rejeitado, atendendo que havendo procedimento próprio, o n.º 7 art. 139º do CIRC determina que não há lugar a reclamação graciosa.*

*Finalmente:*

*Quanto ao pedido de reconhecimento da inconstitucionalidade o mesmo não cabe dentro das competências da AT.*

*A AT na sua atuação pauta-se pela análise, interpretação e transposição do regime jurídico vigente à situação fática dos autos, não a podendo subverter em ordem a agilizar a prova de uma realidade fática, no caso desatender às condições de procedibilidade, aos meios de reação idóneos e respetivos prazos legais expressamente consignados na lei para o efeito.*

*Quanto ao pedido de juros indemnizatórios atendendo ao sentido da decisão, fica prejudicada a apreciação.*

*Notificado para exercer, querendo, o direito de audição, o reclamante não o fez.*

## **CONCLUSÃO**

*Face ao exposto, a presente reclamação deve ser:*

- indeferida, quanto à questão controvertida do valor de aquisição,*
- liminarmente rejeitada, quanto à questão controvertida do valor de realização.*

---

*À consideração superior”*

**p)** Em 25 de dezembro de 2025 o Requerente apresentou o presente PPA.

#### **IV.2. Factos que não se consideram provados**

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

#### **IV.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada**

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição, factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram (cf. artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA, 5.º, n.º 2, e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, que só possam ser provados por documentos, e que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Não se deram como provadas nem não provadas, alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada, resultou da análise crítica dos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo.

## **V. Do Direito**

### **V.1. Objeto do Processo**

A questão sub júdice se fixa na análise da (i)legalidade do indeferimento da reclamação graciosa n.º...2025..., que tem por objeto a liquidação de IRS n.º 2025 ... relativa ao ano de 2022 no montante de €10.197,18.

Face à posição das partes nos articulados o Tribunal Arbitral estabelece como questões *decidenda*:

- a) (in)cumprimento do dever de fundamentação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa;
- b) (i)legalidade e constitucionalidade da correção efetuada ao valor de realização pela AT no RIT;
- c) (i)legalidade da correção efetuada ao valor da aquisição pela AT no RIT.

#### **V.1.1 (in)cumprimento do dever de fundamentação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa**

O Requerente invoca vício de falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, por considerar que na questão “valor de aquisição” a AT decide “*sem fundamentar por qualquer processo inteligível exceto “não pode ser efetuada no âmbito de*

*um procedimento de contencioso administrativo”* concluído pela necessidade de reformulação da decisão e pela consequente anulação da liquidação de IRS.

A reclamação graciosa se consubstancia como um procedimento de segundo grau, visando a reapreciação da legalidade do ato impugnado, possibilitando que a AT possa reanalisar e repensar o procedimento por forma a tomar uma posição definitiva sobre a questão antes do contribuinte poder recorrer à intervenção judicial.

Nos termos legais a AT tem a obrigação de fundamentar as suas decisões em harmonia com o princípio plasmado no artigo 268º da CRP, acolhido no artigo 77.º do LGT.

Sob o enquadramento constitucional o artigo 77.º da LGT estabelece:

*1.A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo as que integrem o relatório da fiscalização tributária.*

Resulta da supracitada norma que a fundamentação legal exigida obriga que o ato contenha elementos suficientes para a compreensão dos aspetos de facto e de direito que determinaram a decisão.

Assim, a fundamentação será suficiente quando permita aos destinatários do ato conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela AT para a decisão tomada. A fundamentação deverá ser aferida sob o padrão de um destinatário normal que colocado perante o ato, consiga percecionar as razões de facto e de direito que sustentam a decisão.

Vide nesse sentido decisão arbitral n.º144/2023-T:

*I. A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) preconiza que a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de ato, visando responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.*

*II. A fundamentação é suficiente quando proporcione aos destinatários do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que o praticou, i.e., quando um destinatário normal, colocado perante o ato em causa, possa ficar ciente das razões que sustentam a decisão nele prolatada.*

No caso dos autos no que se refere à questão do valor de aquisição o ato de indeferimento da reclamação graciosa refere:

*“E, nos termos da regra 4<sup>a</sup> do art. 7º do CIMT nas permutas de bens imóveis, toma-se para base da liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários. Tal como é referido no relatório, a escritura de permuta não indica valores para além dos valores patrimoniais. Neste caso, o reclamante entregou um imóvel com VPT de € 10.221,87 e recebeu imóveis com o VPT de € 11.172,94 (7.999,72+3.173,22), ou seja, entregou um imóvel de menor valor e recebeu imóveis de maior valor.*

*Deste modo, caso houvesse lugar a IMT, o mesmo deveria ser liquidado pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, no valor de € 951,07 (11.172,94-10.221,87=951,07).*

*Portanto, o valor global de aquisição das frações a considerar no anexo G deveria ser de € 951,07. Ora, no relatório como se pode verificar foram tidos em conta os valores patrimoniais totais de cada fração como valor de aquisição, ouse já, o valor global de € 11.172,94, correção que beneficia o reclamante.*

*Embora, se tenha apurado que o valor correto de aquisição das frações que deveria constar do anexo G seja ainda inferior ao que foi tido em conta pelos serviços, essa alteração não pode ser efetuada no âmbito de um procedimento de contencioso administrativo.*

*Portanto, não assiste razão ao reclamante quanto ao valor de aquisição, devendo o pedido ser indeferido.”*

Independentemente do julgamento do mérito da motivação da decisão (que seja efetuado posteriormente), a decisão de indeferimento conforme resulta da passagem supra mencionada identifica de forma concreta os elementos de facto e direito que conduzem a essa decisão.



Nestes termos a decisão de indeferimento preenche os requisitos legais da fundamentação, permitindo ao destinatário do ato conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela AT para a decisão tomada.

Diga-se que apesar da alegação de falta de fundamentação, ser claro pelo teor do PPA que o Requerente compreendeu o sentido da decisão, argumentando razões e fundamentos para a putativa ilegalidade da interpretação efetuada pela AT.

Pelo exposto, tem de improceder o vício de falta de fundamentação.

#### **V.1.2 (i)legalidade e constitucionalidade da correção efetuada ao valor de realização pela AT no RIT;**

O Requerente nos presentes autos defende a declaração da ilegalidade do indeferimento de reclamação graciosa que tinha por objeto a liquidação de IRS n.º 2025 ..., referente ao exercício de 2022. Esta tem como questão central rendimentos da categoria G (mais valias), relativas à alienação onerosa de bens imóveis.

Nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 10.º do CIRS a alíneação onerosa de direitos reais sobre imóveis constitui-se como um incremento patrimonial sujeito em regra a englobamento sob os parâmetros legais da categoria G do IRS. O ganho tributável nos termos do disposto n.º4 do artigo 10.º do CIRS resulta da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição do bem imóvel, considerando-se apenas 50% da mais-valia (cfr. alínea b) do n.º2 do artigo 43.º do CIRS) apurando-se para efeitos de tributação o saldo entre as mais e menos valias realizadas no mesmo ano (cfr. artigo 43.º n.º1 do CIRC).

Nesta circunstância o busílis da determinação da mais-valia se centra na fixação do “valor de realização” e do “valor de aquisição”, os quais são determinados com base nos preceitos previstos nos artigos 44.º (“valor de realização”) e 45.º a 51.º (“valor de aquisição”) todos do CIRS.

O primeiro ponto concreto trazido para discussão dos autos resulta da alegação do Requerente da putativa ilegalidade e inconstitucionalidade do n.º5 do artigo 44.º do CIRS, por violação do

princípio da igualdade e da capacidade contributiva, na dimensão de tributação de rendimento inexistente e desigualdade de armas.

Tendo por base que o valor recebido pela venda foi inferior ao valor considerado pela AT para o cálculo da mais-valia, entende o Requerente ser “flagrantemente inconstitucional” considerar que a presunção do n.º 2 do artigo 44.º do CIRS apenas admita ilisão exclusivamente pelo prazo e pela metodologia prevista no n.º 6 do artigo 46.º do CIRS, que remete para o procedimento tipificado no n.º 139º do CIRC.

No que diz respeito a determinação do valor de realização devemos convocar o artigo 44.º do CIRS que estabelece:

*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.*

*(...)*

*5 - O disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.*

*6 - A prova referida no número anterior deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.*

*7 - Nos casos em que são efetuados ajustamentos, positivos ou negativos, ao valor de realização, e se à data em que for conhecido o valor definitivo tiver decorrido o prazo para a entrega da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 57.º, deve o sujeito passivo proceder à entrega de declaração de substituição durante o mês de janeiro do ano seguinte. (o sublinhado é nosso).*

O n.º2 do artigo 44.º do CIRS estabelece uma presunção de rendimento. Na vigência da redação dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001 a citada norma não previa a possibilidade do sujeito passivo ilidir a presunção. Tal realidade revelar-se-ia desconforme ao princípio da capacidade contributiva por poder sujeitar o sujeito passivo à tributação de uma mais-valia superior à efetivamente obtida, ou mesmo à tributação de uma mais-valia inexistente.

Esta realidade fiscalmente lesiva do princípio da capacidade contributiva e do Estado de Direito, foi julgada pelo Tribunal Constitucional (acórdão do Tribunal Constitucional n.º 211/2017 e ainda o acórdão do TC n.º 488/2021, tirado no Processo n.º 171/20) como inconstitucional nos seguintes termos:

*“julgar inconstitucional a norma contida no artigo 44.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na interpretação segundo a qual, para efeitos da determinação dos ganhos sujeitos a IRS relativos a mais-valias decorrentes da alienação onerosa de bens imóveis, ali se estabelece uma «presunção inilidível», por violação do princípio da capacidade contributiva insito nos artigos 103.º, n.º 1 e 13.º da Constituição da República Portuguesa;”*

Este entendimento motivou o aditamento ao artigo 44.º dos n.ºs 5, 6 e 7 através da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro. Os novos números da norma, em conformidade com o previsto no artigo 73.º da LGT, passaram a tipificar admissibilidade legal de ilidir a presunção, definindo-se prazo e metodologia própria para o sujeito passivo fazer prova do preço efetivamente recebido.

Assim por intermédio da alteração legislativa foi feito um travão à violação do princípio da capacidade contributiva.

A partir daqui ao sujeito passivo foi garantido o direito a ilidir a presunção prevista no n.º 2 do art.º 44.º do CIRS por intermédio do procedimento regulado nos n.ºs 3 a 6 do artigo 139.º, do CIRC, que remete para a regulamentação constante dos artigos 91.º e 92.º, da LGT.

Neste contexto o aditamento do n.º6 e 7 ao artigo 44.º do CIRS, garantiu de forma plena o direito do sujeito passivo ao restabelecimento da igualdade tributária prevendo-se “uma arma procedimental”, no caso o procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC, para defesa plena

e efetiva dos seus direitos e interesses. Assim, existindo tipificação legal de meio processual ao dispor do sujeito passivo, garante-se uma igualdade de armas. A AT, beneficia da presunção, mas o sujeito passivo, pode reagir, impugnar, contraditar, ilidir a presunção, com a arma procedimental do artigo 139.º do CIRC

O procedimento de prova do preço efetivo é despoletado com a apresentação de requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e apresentado em janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreu a transmissão (artigo 139.º n.º3 do CIRC *ex via* artigo 44.º n.º5 do CIRS).

Alega o Requerente ser inconstitucional o n.º6 do artigo 44.º do CIRS por não admitir outro meio de prova do preço efetivo de realização que não a apresentação do requerimento que dá início ao procedimento do artigo 139.º do CIRC.

Entende o Tribunal Arbitral não ser de acolher esse entendimento. Seria inconstitucional, caso não existisse meio legal de ilisão da presunção. Mas este problema foi ultrapassado pelo aditamento dos n.ºs 5, 6 e 7 ao artigo 44.º do CIRS através da Lei n.º 82-E/2014. O procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC aplicável via n.º6 do artigo 44.º do CIRC garante igualdade de armas, contraditório. Este assegura de forma plena o exercício do direito do sujeito passivo a poder efetuar a prova do preço efetivo da transmissão do bem. Compreende-se que face à particularidade da situação seja tipificado um procedimento específico para a prova do preço efetivo. Entende-se que esta tipificação, não retira direitos. Ao invés aumenta as garantias e direitos do sujeito passivo por estarem tipificados regras concretas para a ilisão da presunção.

Veja-se nesse sentido o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo n.º00324/18.0BEVIS:

*“Por sua vez, considerando que existe a possibilidade de os interessados lançarem mão do referido procedimento próprio de prova do preço efetivo, não se vê como foi violado o artigo 103.º da Constituição (afigurando-se que, pelo modo como fazem a sua exposição, os Recorrentes reportam-se ao n.º 2 deste preceito, que se refere às garantias dos contribuintes), na medida em que existe norma legal, que assegura as garantias dos contribuintes, em poderem realizar prova dos direitos que alegam, nesse procedimento próprio.*

*Se os interessados não tomaram a iniciativa prévia ou autónoma à liquidação de IRS, de iniciar tal procedimento, depois a liquidação ter sido emitida, já não pode ser afetada por essa inércia dos interessados.”*

E a decisão arbitral nº 723/2023-T:

*“O facto de a lei impor um procedimento específico para a ilisão de uma presunção de rendimento – fazendo, inclusivamente, do recurso a esse procedimento condição para a abertura da via contenciosa – não constitui violação do princípio da capacidade contributiva (artigo 13 da CRP). Ao fixar aquele requisito processual, o legislador não retira ao sujeito passivo chance efetiva de ilisão da presunção. Entendeu, contudo, que atenta a complexidade técnica de que normalmente se reveste a fixação do valor dos prédios, se justificava a previsão de um procedimento específico, aplicável sempre que operasse a presunção do artigo 64, n.º 2 do CIRC (cf., sobre esta justificação, acórdão n.º 505/2022, processo n.º 89/2020, do Tribunal Constitucional, embora sobre o prisma do direito a uma tutela jurisdicional efetiva). Uma vez mais, a moldura procedimental montada pelo legislador poderá ter maior ou menor justificação consoante as particularidades do caso concreto, mas isso não faz dela inconstitucional, porque o direito fiscal é um direito de atos-massa, assente no princípio da praticabilidade e na ideia de igualdade baseada na situação média.”*

O Requerente considera igualmente ser “flagrantemente inconstitucional” considerar que a presunção do n.º2 do artigo 44.º do CIRS apenas admita ilisão exclusivamente pelo prazo e pela metodologia prevista no n.º6 do artigo 46.º do CIRS.

Considera o Requerente que tal prazo e metodologia ser inconstitucional por a limitação de tempo de reação do contribuinte constituir uma compressão inadmissível do princípio da capacidade contributiva, reforçando o argumento por os contribuintes não terem em regra capacidade para se fazer assessorar de consultores fiscais, o que constituiria uma disparidade de armas.

Não pode o Tribunal Arbitral acolher a posição do Requerente. Desde logo a ignorância da lei não pode ser invocada para justificar o seu incumprimento conforme estipula o artigo 6.º do

Código Civil *ex vi* artigo 2.º alínea d) da LGT. Aliás, admitir esta possibilidade era subverter o sistema jurídico impedindo a sua praticabilidade.

Quanto ao argumento do prazo limitado, os direitos dos contribuintes e os direitos da AT estão sujeitos a prazos para garantia da necessária certeza e segurança jurídica do sistema. A reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a impugnação judicial, a reclamação das avaliações de imóveis (artigo 71.º do CIMI), a caducidade, entre outros, estabelecem prazos perentórios para os contribuintes ou a AT poderem fazer valer os seus direitos.

Trata-se de um imperativo de segurança jurídica, pois sem a estabilização das relações jurídicas não se garante estabilidade do sistema, dos direitos do contribuinte e das finanças públicas.

O prazo previsto no artigo 139.º do CIRC de um mês tem de se considerar um prazo aceitável. Nos termos do n.º 3 do artigo 139.º do CIRC o sujeito passivo pode iniciar o procedimento de prova do preço efetivo durante tudo o mês de janeiro do ano seguinte à transmissão do bem. Não nos parece ser um prazo exíguo, ou diminuto. Entendemos este com um prazo que possibilita a um contribuinte comum por si, ou recorrendo ao auxílio de consultores, advogados ou contabilistas poder formalizar o procedimento para prova do preço efetivo.

De forma conclusiva entende o Tribunal Arbitral não existir na interpretação efetuada pela AT do artigo 44.º n.º 6 e da aplicabilidade do procedimento do artigo 139.º do CIRC qualquer inconstitucionalidade.

Pelo exposto, tem de improceder o vício de inconstitucionalidade alegado pelo Requerente.

Devendo assim em consequência se manter a correção efetuada pela AT ao valor de realização.

### **V.1.3 (i)legalidade da correção efetuada ao valor da aquisição pela AT no RIT**

Em sede de RIT foi efetuado a correção dos valores de aquisição para efeitos do cálculo de mais-valia quanto às frações “C” e “D”. A AT chamando à colação os n.º 1 e 2 do artigo 46.º do CIRS entendeu que devia considerar-se como valor de aquisição aquele que tivesse servido para efeitos de liquidação de IMT, ou, não havendo lugar à liquidação de IMT o valor que lhe

serviria de base, caso fosse devida (sendo que à data da aquisição por permuta (ano de 2003) este imposto era identificado pelo imposto de SISA). Assim, concluiu a AT (fazendo referência ao artigo 19.º do CIMSISD), que não tendo sido declarados outros valores na escritura de permuta, deve ser considerado como valor de aquisição o valor patrimonial tributário (VPT) constante do documento, no caso de €7.999,72 € e de €3.173,22, respetivamente para a fração C e D.

Em contraposição ao entendimento da AT o Requerente considera que a correção efetuada é ilegal face ao disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 46.º do CIRS. Para o efeito entende que a AT ficcionalizou, que em 2003, já existia um valor patrimonial determinado de acordo com o CIMT, quando este não estava em vigor. Alegando o Requerente que a AT considerou com válido para valor de aquisição, valorização efetuada de acordo com o CIMSISD. Entende o Requerente que o valor de aquisição teria de ser determinado de harmonia com as regras do IMT, as quais remeterem para o valor patrimonial tributário calculado nos termos do Código do IMI. Considerando assim que o valor de aquisição deveria ser identificado com o valor de €34.550,60 para a fração C e €43.979,95 para a fração D (valor patrimonial tributário agora em vigor).

Façamos então o enquadramento jurídico factual da questão *decidenda*.

Conforme resulta do anexo 1 junto ao RIT – escritura notarial de 11 de fevereiro de 2003, o Requerente nesta data (momento da aquisição) adquiriu por efeitos de permuta as frações A e C com valor tributável correspondente a €7.999,72 e €3.173,22. Por conseguinte deverá ser no contrato de permuta sob o enquadramento das normas fiscais que se deve procurar o “valor de aquisição”.

Luís Manuel Teles de Menezes Leitão define contrato de permuta como (in “Direito das Obrigações. Volume III, Contratos em Especial”, 13.ª edição, Almedina, 2020, pp.171/173):

*“A troca ou permuta consiste no contrato que tem por objeto a transferência recíproca da propriedade de coisas ou outros direitos entre os contraentes. (...) A troca apresenta grandes similitudes com a compra e venda e daí que apresente grande parte das suas características. Uma vez que a lei reconhece a categoria no Código Comercial (art. 480.º) podemos qualificá-*



*la como um contrato nominado. É, no entanto, um contrato atípico, uma vez que o seu regime não se encontra tipificado na lei, sendo construído por mera remissão para o contrato de compra e venda (arts. 939.º do CC e 480.º do CCom.). À semelhança da venda, a troca é apenas sujeita a forma especial quando estiverem em causa bens imóveis (cfr. art. 875) (...) é um contrato consensual (...) é um contrato obrigacional (....) é um contrato oneroso (....) é um contrato sinalagmático (...) é normalmente um contrato comutativo (...) e é um contrato de execução instantânea.”*

José Maria Fernandes Pires (in “Lições de Impostos sobre o Património e do Selo”, 3.º edição, 2018, Almedina, pp.415/418) identifica duas modalidades de permuta: simples e composto.

*“Chamamos permutas simples aos negócios de permuta de imóveis de igual valor patrimonial, que se limitam à mera transferência da propriedade 2 ou mais bens imóveis entre partes. Sem que existam quaisquer outras contrapartidas.”*

*“Designamos por permutas compostas aquelas em que as partes no negócio da permuta estabelecem para além da transferência mútua da propriedade de bens imóveis, a atribuição de contrapartidas em bens não imóveis, bem como aquelas em que os valores patrimoniais dos imóveis permutados são diferentes.”*

No casos autos o Requerente permutou a fração A com valor tributável correspondente a €10.221,87, recebendo como contrapartida as frações C (valorização de €7.999,72) e D (valorização de €3.173,22) no valor global de €11.172,94, o que configura um permuta composta.

Com base no supra exposto podemos assim definir permuta como uma modalidade de contrato atípico ou inominado, de natureza onerosa (ambas as partes assumem obrigações recíprocas e obtêm vantagens mútuas) mediante o qual uma das partes transmite o direito de propriedade sobre uma coisa ou um outro direito tendo por contrapartida a propriedade de outra coisa ou de outro direito.

Olhando de forma concreta para a legislação fiscal, mais concretamente a alínea c) do artigo 4.º do CIMA a permuta é identificada como “(...)contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros.”

Consubstanciado a permuta um contrato de natureza onerosa para os efeitos fiscais que aqui nos interessam, devemos convocar o artigo 46.º do CIRS que estabelece o seguinte:

*1 - No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT).*

*2 - Não havendo lugar à liquidação de IMT, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.*

(...)

No caso sub judice, não houve lugar à liquidação de IMT. Tal decorre por à data da celebração da escritura de permuta não existir IMT, mas um outro imposto a similar, a SISA, mas com particularidades e regulamentação diferentes. Ainda assim n.º2 do artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 determinou alguma equivalência ao estabelecer que em “*todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa (...), imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)*”. Mas mesmo que se considere uma equivalência entre IMT e SISA, o que não se defende, continuaria no caso dos autos a não ter sido tributado a operação por constar da escritura “*o excesso apurado por incidir em frações em que se destinam à habitação beneficia de isenção de sisa ao abrigo do artigo onze número vinte e dois do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações.*”

É assim claro que a operação de permuta de que resultou a aquisição das frações não esteve sujeito a IMT. Assim a conclusão a retirar é que a operação deverá ser qualificada pelo n.º2 do artigo 46.º do CIRS.

Veja-se neste sentido a decisão arbitral n.º 106/2017-T que refere:

*“Posto isto, há que aplicar o disposto no n.º 2 do art. 46º do CIRS quando determina que, não tendo havido liquidação de IMT, se tem de considerar “o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto”.*

O n.º2 do artigo 46.º do CIRS determina que o valor de aquisição nas situações como a dos autos em que não houve lugar à liquidação de IMT deverá ter em consideração o valor que

---

serviria de base ao IMT caso este fosse devido, determinado em harmonia com as regras próprias daquele imposto.

Na conjugação da alínea b) do n.º5 do artigo 5.º e da regra 4ª do n.º4 do artigo 12º do CIMT, nas permutas toma-se para base de liquidação de IMT a diferença de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários.

Desta forma, ocorrerá a sujeição a imposto sempre que o valor dos bens imóveis permutados seja diferente entre eles. A permuta em si não é objeto de IMT mas tão somente a diferença de valores, devendo nos termos da alínea b) do n.º1 do artigo 20.º as partes aquando da liquidação do imposto identificar o valor atribuído aos bens. É a diferença de valores entre os bens transmitidos entre as partes que fica sujeito a IMT, ficando o ónus do tributo de acordo com a alínea c) do artigo 4.º do CIMT sobre o permutante que receber os bens de maior valor.

Por conseguinte, na permuta, a incidência do IMT ao contrário do que sucede numa simples operação de compra e venda, não ocorre sobre o valor patrimonial ou valor atribuído do imóveis, como decorre do n.º1 do artigo 12.º do CIMT. Na permuta o IMT tributa em bloco toda a operação de troca, e não autonomamente cada uma das aquisições de cada um dos imóveis, sendo devido apenas por quem recebeu valor superior na totalidade.

Da conjugação da alínea b) do n.º5 do artigo 5.º e da regra 4ª do n.º4 do artigo 12º do CIMT com o artigo 46.º n.º2 do CIRS poderíamos defender que o valor de aquisição do imóvel seria o resultante da diferença de valores entre os imóveis que no caso presente se fixava em €951,07 (€11.172,94 - €10.221,87).

Não obstante em sede de RIT a AT não ter optado por esta interpretação, quer no despacho de indeferimento da reclamação graciosa, quer na Resposta (artigos 159º a 164º) veio à posterior defender esta tese.

Porém, não é esse o entendimento do Tribunal Arbitral.

O contrato de permuta como se referiu anteriormente é um contrato oneroso mediante o qual uma das partes transmite o direito de propriedade sobre uma coisa ou um outro direito tendo por contrapartida a propriedade de outra coisa ou de outro direito.

Em IRS nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 10.º do CIRS estão sujeitas a tributação as transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis. Numa operação de permuta existem duas transmissões onerosas tributáveis. Considera o Tribunal Arbitral que para efeitos de tributação em IRS a permuta não pode ser vista com uma única operação, devendo em sentido oposto ser analisado como dois contratos de compra e venda recíprocos. Deste modo o IRS não tem por objeto a permuta *per se*, como faz o IMT, mas ao invés a tributação autónoma e independente de cada uma das alienações onerosas de imóveis integrantes na permuta.

Vide neste sentido decisão arbitral n.º379/2020-T:

*“ 35.No Código do IRS são suscetíveis de gerar mais-valias sujeitas a imposto as transmissões onerosas de direitos reais, mormente do direito de propriedade pleno, de imóveis. E é indubitável que, no Código do IRS, numa permuta (e nem sequer a este raciocínio se opõe a noção antes vista consagrada no Código do IMT que compreende "as prestações de ambos os permutantes") há duas transmissões onerosas tributáveis: designando os sujeitos da permuta como A e B, nela existe uma transmissão onerosa de um direito real sobre bem imóvel de A para B e outra de A para B. E ambos são sujeitos passivos de IRS, cada um deles pela alienação onerosa que praticou.*

*36. Ora, para efeitos de IRS a permuta não é um negócio "unificado" como o é para efeitos de IMT, mas antes se configura como dois contratos de compra e venda recíprocos, apresentando cada um deles a correspondente autonomia negocial, adotando, nesta matéria o conceito civilista de permuta. Dito de outro modo: no IRS não se tributa a permuta (como se faz no IMT), mas cada uma das operações de alienação onerosa de bens imóveis que a constituem ou integram.”*

*(...)*

*38. Deste modo, consideramos que, o disposto no artigo 46.º do CIRS, relativamente ao valor de aquisição, tem de ser interpretado de acordo com o princípio da capacidade contributiva relevado pelo permutante vendedor pela diferença positiva entre o preço por que alienou e o valor por que adquiriu. A não ser assim, cair-se-ia na anómala e inaceitável, do ponto de vista do princípio da justiça tributária, situação de o adquirente que não pagou IMT (ou que não*

tenha pago sisa) na operação de permuta pela qual adquiriu o imóvel venha a ser considerado, para efeitos de valor de aquisição, o valor 0 (zero), pelo que todo o valor de realização seria "mais-valia".

39. O objetivo do legislador ao fixar as regras próprias de determinação da matéria coletável para efeitos de IMT foi o de tributar a permuta ou, no limite, de a não tributar. Tais regras, como parece evidente, não seriam, por si mesmas, apropriadas para serem aplicadas num outro imposto, o IRS, que se propõe, na pessoa de cada um dos permutantes, tributar o ganho eventualmente obtido ou reconhecer as perdas realizadas”

(...)

51. Assim, numa interpretação conforme com a Constituição e os princípios que dela emanam, nomeadamente o princípio da justiça na tributação e o princípio da capacidade contributiva, determinada, no IRS, pelo rendimento líquido objetivo obtido durante o ano fiscal, consideramos, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 46.º do CIRS, que o valor de aquisição da «Fração "AL"» é de €330.000,00 (trezentos e trinta mil euros), o valor que no contrato lhe foi atribuído, e não o seu valor patrimonial tributário de €152.000,00 (cento e cinquenta e dois mil euros), uma vez que na aquisição do mesmo imóvel por mero contrato de compra e venda seriam nestes os valores que estariam em confronto para determinação do IMT que seria devido, de acordo com o n.º 1 do artigo 12.º do CIMT.” (o sublinhado é nosso).

Bem como o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo n.º0284/09.9BECTB 0517/17 de 21-11-2019:

“V - No caso dos autos, tratando-se de permuta, existe uma regra bem distinta da que vigora para efeitos de tributação em sede de IMT, em que o valor tributável é dado pela diferença declarada de valores (do imóvel adquirido e do imóvel alienado) ou a diferença entre os valores patrimoniais tributários (desses imóveis) quando superior, não havendo que confundir a tributação do rendimento com a tributação do património.

V - Para apuramento de mais-valias pelos ganhos obtidos por um determinado alienante, releva o valor que em procedimento de avaliação venha a ser atribuído ao bem por si cedido

*na permuta o qual poderá relevar para efeitos de apuramento de mais-valias na esfera patrimonial do outro permutante, aqui não impugnante.*

O IMT e o IRS são impostos diferentes, com natureza e objetivos divergentes.

O IMT é um imposto indireto (que incide sobre a utilização do rendimento), de obrigação única, construído como instrumento de tributação da riqueza, gerado sobre um ato específico de despesa: a compra e venda ou a transmissão de um imóvel. Se no IMI se tributa a riqueza e o património estático, no IMT se efetua a tributação dinâmica do património.

Conforme refere o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo n.º 02163/15.1BEALM de 13.01.2021:

*“I - O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (I.M.T.) é um imposto sobre a riqueza, cumprindo o comando constitucional que considera a riqueza como um dos dois indicadores fundamentais de capacidade tributária dos contribuintes (cfr.artº.103, n.º.1, da C.R.Portuguesa)”*

Por sua vez o IRS como refere Paula Rosado Pereira (in “Manual de IRS”. 2ª edição, Almedina, 2019, pp.36): *“O IRS pode ser caracterizado, numa ótica tradicional – em grande medida assente na previsão constitucional relativa à tributação do rendimento pessoal – como um imposto sobre o rendimento, pessoal, periódico, único (mas não unitário) progressivo, direto e de base celular”*

O IRS é assim um imposto direto que tributa o rendimento, sob a formula rendimento acrescido sob parâmetros estritos de capacidade contributiva que visa a diminuição das desigualdades e que será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar conforme estabelece o n.º1 do artigo 104.º da CRP. Já o IMT tributa a riqueza, manifestada pela aquisição de imóveis.

São assim o IRS e o IMT impostos ainda que complementares no sistema fiscal-constitucional, diferentes na sua estrutura e propósitos.

No que diz respeito às operações de permuta, o IMT à luz da alínea b) do n.º5 do artigo 2.º do CIMT procura tributar na globalidade a operação, incidindo exclusivamente sobre o acrescido

de riqueza que resulte da operação, medido pelo ganho resultante da diferença de valores. Este apenas incide sobre o sujeito passivo permutante que receber os bens de maior valor.

Já no IRS a permuta como transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis deverá ser analisada parceladamente, existindo autonomia de cada transmissão para efeitos da alínea a) do n.º1 do artigo 10.º do CIRS. Consequentemente em IRS não se tributa a permuta (como ocorre no IMT) mas antes cada uma das operações de alienação onerosa de bens que integra a mesma.

Nestes termos a aplicação da alínea b) do n.º5 do artigo 2.º do CIMT apenas será aplicável exclusivamente ao contrato de permuta no âmbito da liquidação do IMT.

A determinação do valor de aquisição das frações C e D vai resultar da aplicação do nº2 do artigo 46.º do CIRS. A norma impõe que o valor de aquisição resulte do valor que serviria de base, caso fosse devido IMT.

Considerando-se de forma autónoma cada uma das operações de alienação onerosa de bens que integram a permuta, a interpretação conforme do nº2 do artigo 46.º do CMIT exige aplicabilidade do n.1 do artigo 12.º do CIMT.

Conforme refere o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo n.º 02163/15.1BEALM de 13.01.2021:

*“O I.M.T. sujeita a imposto a aquisição onerosa de bens imóveis, independentemente do título ou da forma jurídica utilizada nessa aquisição. O objecto da sujeição do imposto não é propriamente o acto ou contrato que titulam a aquisição, mas sim o efeito desses actos ou contratos, ou seja, a transmissão da propriedade ou dos direitos correspondentes sobre esses imóveis. A sujeição a imposto da aquisição do direito de propriedade de bens imóveis prevista no art.º2, n.º.1, do C.I.M.T., consubstancia o mais importante facto tributário do I.M.T. Trata-se do facto tributário paradigmático e nuclear do I.M.T. e aquele cuja verificação é a mais frequente. Esta norma sujeita a imposto, tanto a aquisição da propriedade do imóvel, como de figuras parcelares deste. O valor tributável sujeito a imposto segue a regra geral, do maior dos valores, ou o declarado ou o valor patrimonial do imóvel, tal como se prevê no art.º12, n.º.1, do C.I.M.T.”* (o sublinhado é nosso)



O artigo 12.º do CIMT estabelece: “*O IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior*”.

**Resultado assim claro que o valor de aquisição deverá ser ou o valor constante do ato (valor atribuído pelas partes) ou o valor patrimonial tributário dos imóveis.**

O valor patrimonial tributário dos imóveis usado para efeitos de IMT é um conceito que à luz do n.2 do artigo 1.º do CIMT remete para o CIMI.

Veja-se que o preâmbulo do CIMT refere:

*“Quanto à determinação do valor tributável, observa-se que passa a ser determinado segundo as regras previstas pelo novo regime de avaliações previsto no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, apenas com as exceções dos prédios urbanos arrendados até 31 de Dezembro de 2001 e dos prédios rústicos.*

*Com efeito, com a entrada em vigor da reforma, todos os imóveis urbanos antigos que não estavam arrendados em 31 de Dezembro de 2001, bem como os que foram arrendados depois dessa data, que forem objecto de transmissão onerosa, serão avaliados através da aplicação do novo mecanismo legal de avaliações, obtendo-se assim garantias de actualização, de objectividade e de uniformidade dos valores oficiais dos imóveis que se transmitam, mesmo que tais valores já se encontrem corrigidos através da aplicação dos factores de correcção monetária. Quanto aos imóveis novos, serão avaliados para efeitos da sua inscrição na matriz, relevando o seu valor patrimonial quer para efeitos do imposto municipal sobre imóveis quer do IMT.”* (o sublinhado é nosso).

Definindo o artigo 7.º do CIMI que “*o valor patrimonial tributário dos prédios é determinado nos termos do presente Código.*”

Na escritura de permuta consta:

*“Nas frações autónomas “C” e “D” que correspondem ao segundo andar direito e ao segundo andar esquerdo, destinado à habitação do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua..., na Freguesia e Concelho do..., inscrito na matriz sob o artigo..., com valor tributável correspondente às frações de 7.999,72 Euros e 3.173,22 euros”* (cfr. anexo 1 – do RIT, pp.75).



Do teor da escritura resulta que as partes não atribuíram valores aos imóveis, tendo sido considerado o valor tributável das frações à época (ano de 2003).

A AT em sede de RIT considerou com valor de aquisição os valores tributáveis correspondentes às frações de €7.999,72 (fração C) e 3.173,22 (fração D) determinado com base na legislação vigente no momento.

O Requerente pugna pela ilegalidade da aplicação dos supra citados valores por entender que estes foram determinados por legislação anterior à vigência do IMT.

À data da permuta (11.02.2003) ainda não vigorava a reforma da tributação do património que aprovou os novos Códigos do IMI e do IMT e que entrou em vigor no que diz respeito ao IMI em 01.12.2003 e 01.01.2004 no que diz respeito ao IMT (cfr. artigo 32.º do Decreto-Lei 287/2003).

Assim os valores identificados na escritura de permuta como *valor tributável* terão sido determinados com base em legislação anterior, no caso a Contribuição Autárquica, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro, então em vigor.

Sucede, que a reforma da tributação do património aprovada pelo do Decreto-Lei 287/2003 aprovou novas normas específicas para avaliação dos prédios urbanos.

Veja-se que o preâmbulo do Código do IMI refere como objetivos da reforma:

*“Embora o Código da Contribuição Autárquica tenha entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1989, o sistema de avaliações vigente é ainda o do velho Código da Contribuição Predial e do Imposto Sobre a Indústria Agrícola, de 1963, que em grande parte manteve o sistema do Código da Contribuição Predial de 1913.*

*O sistema de avaliações até agora vigente foi criado para uma sociedade que já não existe, de economia rural e onde a riqueza imobiliária era predominantemente rústica. Por essa razão, o regime legal de avaliação da propriedade urbana é profundamente lacunar e desajustado da realidade atual.*

*Com este Código opera-se uma profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. Pela primeira vez em Portugal, o sistema fiscal passa a ser*

*dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em fatores objetivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjetividade e discricionariedade do avaliador.*

*(...)*

*Os objetivos fundamentais das alterações propostas são, pois, o de criar um novo sistema de determinação do valor patrimonial dos imóveis, o de atualizar os seus valores e o de repartir de forma mais justa a tributação da propriedade imobiliária, principalmente no plano intergeracional.*

*De referir também que outro dos objetivos principais a alcançar é o da rápida melhoria do nível de equidade. Tal desiderato é prosseguido, enquanto não for determinada a avaliação geral, através da atualização imediata dos valores patrimoniais tributários, pela via da correção monetária ponderada, da redução substancial dos limites das taxas, fixados em 0,4% e 0,8%, e do estabelecimento de limites ao aumento da coleta, por forma a que não ocorra nem um agravamento exagerado e abrupto do imposto a pagar, nem uma quebra na receita, competindo aos municípios determinar em concreto qual a taxa a aplicar.*

Face estes objetivos o artigo 15.º, do Decreto-lei n.º 287/2003, na redação originária estabelecia que fosse promovida a avaliação dos prédios já inscritos na matriz, aquando da sua primeira transmissão após a data da entrada em vigor do Código do IMI, fixando-se um prazo máximo de 10 anos para avaliação geral dos prédios urbanos.

Essa avaliação geral dos prédios urbanos viria a ser determinada pela Lei n.º 60-A/2011, ficando por ela abrangidos os prédios urbanos que em 1 de dezembro de 2011 não tivessem sido avaliados e em relação aos quais não tivesse sido iniciado procedimento de avaliação, nos termos do Código do IMI (conforme a redação dada pela referida Lei n.º 60-A/2011 ao n.º 1 do artigo 15.º, do Decreto-lei n.º 287/2003).

Por sua vez a Lei n.º 60-A/2011, de 30, aditou ao Decreto-lei n.º 287/2003, os artigos 15.º-A a 15.º-P, que fixam a metodologia a seguir para a avaliação dos prédios urbanos, estabelecendo o n.º 4 do artigo 15.º-D:

---

*“4-Os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos que tenham sido objeto da avaliação geral entram em vigor:*

*a) Em 31 de Dezembro de 2012, para efeitos do imposto municipal sobre imóveis;*

*(...)”*

Significa assim que o valor patrimonial tributário das frações C e D foi determinado, fixado, produzindo efeitos a 31 de dezembro de 2012.

Considera o Tribunal Arbitral que na situação *sub judice* a interpretação conforme do n.º2 do artigo 46.º do CIRS exige a aplicabilidade do n.º1 do artigo 12.º do CIMT. Esta norma estabelece que o IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato, ou sobre o valor patrimonial dos imóveis, consoante o que for maior.

Como vimos na escritura de permuta as partes não fixaram valor para os imóveis. Consequentemente o valor a considerar para efeitos de valor de aquisição terá de ser o valor patrimonial tributário.

Ora o valor patrimonial tributário que se terá de considerar será aquele que foi determinado à luz da avaliação geral de prédios no âmbito da reforma da tributação do património decorrente da Decreto-lei n.º 287/2003 calculado com base nas regras prevista na Lei n.º 60-A/2011.

O valor de aquisição teria de ser determinado de acordo com as regras do IMT que remetem para o valor patrimonial tributário determinado nos termos do CIMI.

É este o valor que nos termos da lei teria de ser considerado como valor de aquisição.

Sucedem que o RIT não o fez, considerando como valor de aquisição valor tributário não determinado de acordo com as regras do IMI por remissão do IMT (cfr. artigo 12.º do IMT).

Resulta, de quanto fica exposto, que a liquidação de IRS n.º 2025 ... relativa ao ano de 2022 no montante de €10.197,18, enferma de ilegalidade por erro sobre os pressupostos de direito no que tange à determinação do valor de aquisição do imóvel alienado (violação do n.º2 do artigo 46.º do CIRS), para efeitos do cálculo da mais-valia.

Assim deve a liquidação ser anulada e substituída por nova liquidação que tenha em consideração o efetivo valor de aquisição.

## **VI. Reembolso e Juros Indemnizatórios**

O Requerente solicita o reembolso do imposto indevidamente pago e a condenação da AT em juros indemnizatórios

O direito do sujeito passivo a juros indemnizatórios decorre do dever que recai sobre a AT de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º, n.º 1, da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

Significa isto que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável à AT de que resulte pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.

Ora, atento supra exposto, não pode deixar de se considerar ter havido erro imputável aos serviços na justa medida em que a AT por erronia interpretação do n.º2 do artigo 46.º do CIRS, determinou de forma irregular o valor de aquisição do imóvel alienado para efeitos do cálculo da mais-valia realizada com a alienação.

Assim tendo em consideração a anulação da liquidação impugnada motivada por erro da AT quanto aos pressupostos e facto e de direito em que assentou, cumpre reconhecer ao Requerente o direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

Consequentemente determina o Tribunal Arbitral a restituição da prestação tributária indevidamente paga pela Requerente, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, a determinar em execução de decisão arbitral.

## VII. Decisão

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide-se julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, decidindo-se

- a) Declarar ilegal e anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º...2025... e consequentemente anular a liquidação de IRS n.º 2025 ...;
- b) Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o valor de imposto indevidamente pago no montante de €10.197,18 acrescido de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento até à emissão da respetiva nota de crédito a liquidar em execução da decisão arbitral;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

## VIII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em **€10.197,18** (dez mil cento e noventa e sete euros e dezoito cêntimos) nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das e alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## IX. Custas

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas, em **€918,00** a cargo da Requerida nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de Agosto de 2026

O Árbitro

António Cipriano da Silva