

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 393/2026-T

Tema: IRS – Dedução à coleta do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis – Artigo 135.º-I do CIMI – Rendimentos prediais – Herança indivisa – Revogação parcial do ato tributário – Inutilidade superveniente da lide (parcial) – Juros indemnizatórios.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

- I. A dedução do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis à coleta do IRS, prevista na alínea l) do n.º 1 do artigo 78.º do CIRS e concretizada pelo artigo 135.º-I do CIMI, pressupõe uma conexão entre os rendimentos sujeitos a IRS e os prédios urbanos sobre os quais incidiu o AIMI, não bastando a mera circunstância de o sujeito passivo suportar AIMI sobre determinado património e obter, simultaneamente, rendimentos prediais provenientes de outros imóveis.
- II. O mecanismo declarativo previsto no quadro 9 do Anexo F confirma aquela conexão, na medida em que impõe a identificação dos concretos prédios que geraram rendimentos prediais e sobre os quais incidiu AIMI, sem prejuízo de o cálculo da parcela dedutível exigir a consideração do valor tributável global sobre que incidiu o adicional.
- III. A revogação parcial do ato tributário na pendência do processo determina a extinção parcial da instância por inutilidade superveniente da lide quanto à parcela eliminada administrativamente, mantendo-se o objeto processual quanto à parte não revogada e aos pedidos acessórios ou consequenciais que não tenham sido satisfeitos.
- IV. Quando a liquidação originária foi efetuada em conformidade com os elementos declarados pelo próprio contribuinte, não ocorre, nesse momento, erro imputável aos serviços para efeitos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT. Todavia, apresentado meio

administrativo de impugnação acompanhado dos elementos necessários à correção do ato, a manutenção do erro para além do momento em que a Administração devia decidir pode passar a ser-lhe imputável.

I. RELATÓRIO:

O árbitro Fernando Marques Simões, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular constituído no âmbito dos presentes autos, decide o seguinte:

1. A..., NIF ..., residente em Lisboa, doravante designada por «Requerente», apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, com intervenção de árbitro singular, invocando o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por «RJAT», sendo Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante «Requerida» ou «AT».
2. A Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral dirigido ao ato de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa n.º ...2025 ..., em que foi convolada uma declaração de substituição Modelo 3 de IRS respeitante ao período de tributação de 2024, pretendendo mediatamente a sindicância da liquidação de IRS n.º 2025... .
3. No PPA, a Requerente peticionou, a final, a anulação do ato presumido de indeferimento da reclamação graciosa, com a consequente declaração do direito a deduzir à coleta do IRS de 2024 a quantia global de € 21.640,89, correspondente, segundo sustenta, ao AIMI por si pago pessoalmente e à parte proporcional, correspondente ao seu quinhão hereditário de 7/12, do AIMI pago pela Herança de. B... .
4. Peticionou ainda a restituição de igual montante e o pagamento de juros que qualificou, no PPA, como «juros de mora» desde 1 de setembro de 2025, data limite de pagamento da liquidação de IRS.
5. A Requerente atribuiu ao pedido o valor de € 21.640,89, correspondente à utilidade económica que retira da pretensão deduzida.

6. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado no SGP do CAAD em 02.04.2026 e aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 06.04.2026.
7. Tal pedido foi automaticamente notificado à Requerida em 07.04.2026.
8. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente não procedeu à designação de árbitro, tendo o Conselho Deontológico do CAAD designado o signatário como árbitro singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
9. Em 21.05.2026, foram as Partes notificadas da designação, não tendo manifestado vontade de recusar o árbitro.
10. O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 11.06.2026, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.
11. Em 15.06.2026 foi proferido despacho determinando a notificação do dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta e remeter cópia do processo administrativo, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT.
12. Regularmente notificada, a Requerida apresentou Resposta em 02.09.2026, defendendo-se por impugnação, remetendo ainda o processo administrativo.
13. Na mesma Resposta, a Requerida deu conhecimento ao Tribunal de que, no decurso do prazo a que alude o artigo 17.º do RJAT, a liquidação de IRS aqui sindicada havia sido objeto de revogação parcial, requerendo nessa medida a extinção parcial da instância por inutilidade superveniente da lide e o prosseguimento dos autos quanto à parte não abrangida por aquela decisão administrativa.
14. Segundo a Resposta, a Exm^a Senhora Subdiretora-Geral do IR, por despacho datado de 18.08.2026, concluiu pela revogação parcial do ato de liquidação de IRS controvertido.
15. A Requerente veio posteriormente juntar aos autos a notificação da Requerida através da qual lhe foi comunicada a revogação do ato objeto do pedido arbitral e o teor da respetiva fundamentação. O requerimento apresentado pela Requerente no SGP do CAAD, em 04.09.2026 e a coberto do qual foi junto aos autos o Ofício n.º ..., de 01.09.2026 da Direção de Serviços do IRS, Divisão de Administração, acompanhado da Informação de 20.07.2026 daquela Divisão, refere que o referido despacho de revogação está datado de 19.08.2026.

16. Não obstante a formulação genérica constante daquele ofício, a informação e o despacho que o acompanham evidenciam que a decisão administrativa não eliminou integralmente o ato tributário, tendo antes acolhido parcialmente a pretensão da Requerente.
17. Em 04.09.2026, foi proferido despacho arbitral no qual se assinalou, designadamente, que: a) a revogação tinha natureza meramente parcial; b) a AT reconheceu, em síntese, a possibilidade de dedução do AIMI imputável aos prédios urbanos relativamente aos quais haviam sido declarados rendimentos da categoria F; c) quanto aos imóveis da herança indivisa, a AT admitira ainda a consideração da quota-parte correspondente ao quinhão hereditário da Requerente; d) não se encontravam, porém, juntos aos autos a liquidação corrigida nem a demonstração de acerto que permitissem determinar a concreta extensão quantitativa da revogação.
18. Nesse despacho foi determinada a notificação da Requerente para esclarecer se mantinha interesse no prosseguimento dos autos quanto à parte não abrangida pela revogação e, em caso afirmativo, identificar o segmento da pretensão que considerava subsistente.
19. Foi ainda a Requerida notificada para juntar a liquidação corrigida e a demonstração de acerto resultantes da revogação parcial e esclarecer, de forma expressa e quantificada: i) o montante da dedução à coleta de AIMI reconhecida; ii) o montante em que fora ou deveria ser reduzida a liquidação de IRS; iii) o montante restituído ou a restituir; iv) e se tal restituição já ocorrera.
20. Atenta a circunstância de o PPA conter uma pretensão de pagamento de juros, originariamente qualificados pela Requerente como juros de mora, foram ambas as Partes notificadas para se pronunciarem sobre a respetiva qualificação jurídica à luz do regime dos juros indemnizatórios previsto no artigo 43.º da LGT e, sendo caso disso, sobre o respetivo *dies a quo*.
21. Foi igualmente solicitado à Requerida que esclarecesse a razão pela qual o Ofício n.º ..., datado de 01.09.2026 e que comunicava a revogação, identificava no campo «NOME» a pessoa de C..., quando a Requerente nos presentes autos é A... .

22. A Requerente respondeu ao despacho arbitral declarando que, por não conseguir ainda determinar qual o montante da dedução efetivamente reconhecida pela AT, mantinha interesse no prosseguimento dos autos quanto à parte não abrangida pela revogação.
23. Identificou, nessa sequência, como subsistente o pedido de anulação da liquidação no que respeita à não consideração da quota-parte do AIMI relativa: a) aos artigos matriciais... e ..., da freguesia de ..., Sintra; b) às frações A, B, O e R a X do artigo ..., da freguesia do ...; c) a 50% do artigo..., da freguesia da ..., ...; d) ao artigo ..., da freguesia de
24. Na mesma pronúncia, a Requerente esclareceu que o pedido de juros formulado no PPA deveria ser qualificado como pedido de juros indemnizatórios, defendendo que estes seriam devidos, pelo menos, desde o termo do prazo para decisão da reclamação graciosa.
25. A Requerida pronunciou-se também quanto à matéria dos juros, reiterando que não se verificava erro imputável aos serviços, uma vez que a liquidação fora efetuada de acordo com os elementos declarados pela própria Requerente e que apenas na declaração de 25.10.2025 passara a constar o AIMI pago.
26. Quanto aos restantes esclarecimentos solicitados pelo Tribunal, a Requerida requereu a prorrogação do prazo por mais dez dias, por ainda não dispor dos elementos necessários.
27. Por despacho de 22.09.2026, foi deferida a prorrogação requerida pela Requerida, relativamente ao cumprimento das alíneas b) e d) do despacho de 04.09.2026.
28. Decorrido o prazo prorrogado, que terminou em 28.09.2026, a Requerida não veio dar cumprimento ao determinado nas alíneas b) e d) do despacho arbitral de 04.09.2026.
29. Assim, não foram juntos aos autos a liquidação de IRS corrigida nem a respetiva demonstração de acerto, não tendo igualmente a Requerida quantificado o montante da dedução à coleta de AIMI reconhecido na sequência da revogação parcial, o montante da correspondente redução da liquidação e a quantia eventualmente restituída ou a restituir à Requerente, nem esclarecido a identificação de pessoa diversa da Requerente constante do campo «NOME» do ofício de notificação da revogação.

30. A Requerente havia arrolado no Pedido de Pronúncia Arbitral três testemunhas, sem, contudo, identificar os concretos factos sobre os quais pretendia que incidisse a respetiva inquirição.
31. A Requerida pronunciou-se no sentido da desnecessidade da produção de prova testemunhal, sustentando que a matéria relevante para a decisão da causa se encontrava documentalmente demonstrada e invocando, para o efeito, designadamente, o disposto nos artigos 364.º e 393.º do Código Civil.
32. O Tribunal não acompanhou esta última posição na parte em que dela pudesse resultar uma inadmissibilidade, em abstrato, da prova testemunhal, porquanto determinados factos materiais relativos, designadamente, à efetiva utilização ou ao arrendamento de um concreto imóvel poderiam, em princípio, ser objeto daquele meio de prova, desde que devidamente alegados, controvertidos e juridicamente relevantes.
33. Considerou-se, todavia, que a factualidade determinante para a apreciação do litígio resultava, no essencial, de elementos de natureza documental, designadamente das declarações Modelo 3 de IRS apresentadas pela Requerente, das liquidações de AIMI, da liquidação de IRS sindicada, das comunicações trocadas com a Administração Tributária, dos elementos constantes do procedimento de reclamação graciosa e da documentação respeitante à revogação parcial do ato tributário.
34. Acrescia que, relativamente aos imóveis que permaneceram controvertidos após a revogação parcial, a Requerente não havia alegado no Pedido de Pronúncia Arbitral factos concretos suscetíveis de demonstrar que todos eles haviam produzido rendimentos prediais no ano de 2024, sendo que a enumeração dos imóveis que, segundo a própria Requerente, se encontravam arrendados correspondia aos imóveis inscritos nos quadros 4.1 e 4.2 do Anexo F, não abrangendo vários dos imóveis que passaram a integrar o objeto residual da lide.
35. Entendeu, assim, o Tribunal que a produção da prova testemunhal não se revelava necessária para a descoberta da verdade material nem para a boa decisão da causa, tanto mais que aquele meio de prova se destina à demonstração de factos oportunamente alegados e controvertidos, não podendo servir para introduzir no processo uma realidade

- factual essencial que não tenha sido anteriormente invocada como fundamento da pretensão.
36. Nessa conformidade, por despacho de 07.10.2026, e ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais e da proibição da prática de atos inúteis, foi dispensada a produção da prova testemunhal requerida pela Requerente.
37. Pelo mesmo despacho foi igualmente dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por se considerar que as questões relevantes para decisão se encontravam suficientemente delimitadas nos articulados e nos requerimentos supervenientes apresentados pelas Partes, que não subsistiam questões processuais que justificassem a realização daquela diligência e que a prova considerada necessária se encontrava documentalmente produzida.
38. Finalmente, tendo as Partes exposto de forma desenvolvida as respetivas posições no PPA, na Resposta e nos requerimentos supervenientes posteriormente apresentados, e tendo sido assegurado o exercício do contraditório relativamente às questões suscitadas pela revogação parcial do ato tributário, designadamente quanto à delimitação do objeto processual remanescente e à qualificação e eventual termo inicial do pedido de juros, foi igualmente dispensada a apresentação de alegações finais.
39. Não havendo outras diligências a realizar, os autos prosseguiram para decisão.

I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:

- A) A Requerente começa por referir que, em 1 de janeiro de 2024, era proprietária de um conjunto de frações autónomas integrantes dos artigos matriciais ..., da freguesia de ... e ..., da freguesia do ..., bem como dos prédios inscritos sob os artigos ... e ..., da freguesia de
- B) Sustenta que os imóveis da sua propriedade pessoal apresentavam, para efeitos de AIMI de 2024, um valor patrimonial tributário global de € 2.136.320,52.
- C) Refere que a AT emitiu, em 24.06.2024, a liquidação de AIMI n.º 2024..., da qual resultou imposto no montante de € 14.844,81.

- D)** Afirma ter efetuado o pagamento desse montante em 12.08.2024.
- E)** Alega ainda ser cabeça de casal e interessada na proporção de 7/12 na Herança indivisa de B... .
- F)** Segundo a Requerente, integravam o ativo daquela herança 50% do artigo ..., da ..., diversas frações do artigo ..., do ... o e o artigo ..., de
- G)** O valor patrimonial tributário dos imóveis integrantes da herança que foi considerado na liquidação de AIMI ascendeu, segundo o PPA, a € 2.264.347,84.
- H)** A AT emitiu igualmente, em 24.06.2024, liquidação de AIMI relativa à herança, identificada pelo n.º 2024... .
- I)** A Requerente refere que a herança pagou, em 12.08.2024, AIMI no montante de € 11.650,43.
- J)** Considerando o seu quinhão hereditário de 7/12, a Requerente apura a quantia de € 6.796,08 como parcela do AIMI da herança que entende ser-lhe imputável.
- K)** Da soma dos € 14.844,81 de AIMI pessoalmente suportados com aqueles € 6.796,08 resulta o montante global de € 21.640,89 cuja dedução veio peticionar.
- L)** No que respeita à declaração de IRS de 2024, sustenta que declarou rendimentos prediais provenientes de frações dos artigos ... e ... de que era proprietária, bem como de frações do artigo ... pertencentes à herança.
- M)** Mais concretamente, no quadro 4.1 do Anexo F foram incluídas as frações A, B, C, D, E, F, G, I, J, L, M, N, O e Q do artigo ...; L, P, R, S e Z do artigo ...; e A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, O e Q do artigo
- N)** No quadro 4.2 foram ainda identificadas as frações H e P do artigo ... e a fração AA do artigo..., relativas, segundo a Requerente, a arrendamentos para habitação permanente sujeitos ao regime de redução de taxa previsto no artigo 72.º do CIRS.
- O)** A Requerente reconhece no PPA que, por lapso, deixou sem preenchimento o quadro 9 do Anexo F relativo à dedução à coleta do AIMI.
- P)** Sustentou originariamente que, após detetar o lapso, teria apresentado em 30.06.2025 uma declaração de substituição com o quadro 9 preenchido.
- Q)** Indicou nessa alegada declaração de substituição o valor de € 21.640,89 como total da liquidação de AIMI a considerar e € 2.935.817,78 como valor tributável.

- R)** A documentação posteriormente junta pela Requerida revelou, todavia, cronologia distinta daquela que constava do PPA: uma primeira declaração recebida em 28.06.2025; uma declaração de substituição recebida em 29.06.2025, ainda sem quadro 9 preenchido; e uma segunda declaração de substituição recebida apenas em 25.10.2025, nesta última já com o quadro 9 preenchido.
- S)** A Requerente refere ter sido notificada da liquidação de IRS n.º 2025..., datada de 05.07.2025, da qual resultou o montante de € 74.571,26 a pagar até 01.09.2025.
- T)** Segundo o PPA, aquela liquidação apurou uma coleta total de € 92.568,28 e deduções à coleta de apenas € 1.124,20.
- U)** A Requerente procedeu ao pagamento dos € 74.571,26 liquidados.
- V)** Em 01.10.2025, dirigiu-se à AT através do e-Balcão questionando de que modo poderia verificar se o AIMI pago fora considerado na liquidação do IRS.
- W)** Em 02.10.2025, a AT respondeu que a Requerente não havia declarado o AIMI e esclareceu o modo como deveria ser preenchido o quadro 9 do Anexo F: identificação dos prédios que pagaram AIMI e originaram rendimentos da categoria F, indicação do valor total do AIMI e do valor tributável total dos prédios sobre os quais incidira o adicional.
- X)** Em 25.10.2025, a Requerente apresentou nova declaração de substituição, contendo agora preenchido o quadro 9.
- Y)** Em 12.11.2025 foi informada, através do e-Balcão, de que essa declaração havia sido convalidada em reclamação graciosa e de que deveria aguardar a respetiva decisão.
- Z)** Em 24.11.2025, questionou a AT sobre a razão da convalidação, tendo-lhe sido comunicado que os valores inscritos no quadro 9 não se encontravam em conformidade com a liquidação de AIMI.
- AA)** Em 26.11.2025, a Requerente explicou que a divergência poderia resultar da circunstância de ter adicionado ao AIMI pessoalmente pago a parcela correspondente ao seu quinhão na herança indivisa.
- BB)** Alega que não foi posteriormente notificada de decisão expressa da reclamação graciosa, formando-se, por isso, o respetivo indeferimento tácito.

- CC)** Invoca o disposto no artigo 57.º da LGT e sustenta que o decurso do prazo legal de decisão habilitou a reação contenciosa contra o ato silente.
- DD)** Quanto ao mérito, entende que a alínea l) do n.º 1 do artigo 78.º do CIRS e o artigo 135.º-I do CIMI lhe conferem o direito à dedução integral dos € 21.640,89.
- EE)** Sustenta que o quadro 9 foi preenchido com o valor total do AIMI liquidado e com o valor tributável de todos os prédios urbanos sujeitos a AIMI, não retirando da norma qualquer limitação que exclua a parte do AIMI respeitante a imóveis que não geraram individualmente rendimentos prediais.
- FF)** Invoca ainda o tratamento que afirma ter sido conferido pela AT à declaração de IRS do ano de 2023, na qual teria sido considerada uma dedução de AIMI no montante de € 17.888,47.
- GG)** Conclui, por isso, que o indeferimento tácito viola o artigo 135.º-I do CIMI e o artigo 78.º, n.º 1, alínea l), do CIRS.
- HH)** Após a revogação parcial, manteve, como referido, a pretensão relativamente aos imóveis não abrangidos pela decisão administrativa.
- II)** Finalmente, esclareceu posteriormente que a pretensão acessória de juros deveria ser apreciada à luz do artigo 43.º da LGT, defendendo serem devidos juros indemnizatórios pelo menos a partir do termo do prazo para decisão da reclamação graciosa.
- 40.** A Requerida apresentou Resposta, na qual, em síntese, alega:

I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A)** Na Resposta, a Requerida começa por identificar como objeto do PPA o indeferimento tácito da Reclamação Graciosa n.º ...2025... e, mediatamente, a liquidação de IRS n.º 2025..., respeitante a 2024.
- B)** Discorda, antes de mais, da cronologia declarativa apresentada no PPA.
- C)** Refere que a Requerente entregou uma primeira declaração Modelo 3 em 28.06.2025, posteriormente anulada pela apresentação, no dia seguinte, de declaração de substituição.

- D)** Na declaração recebida em 29.06.2025, o quadro 9 do Anexo F encontrava-se sem preenchimento.
- E)** Só em 25.10.2025 foi recebida uma segunda declaração de substituição contendo valores no referido quadro 9.
- F)** Sustenta, assim, que a alegação constante dos artigos 13.º a 17.º do PPA, segundo a qual em 30.06.2025 teria sido apresentada declaração com o quadro 9 preenchido, não corresponde à sequência documental registada nos sistemas da AT.
- G)** A liquidação sindicada teria, desse modo, sido corretamente emitida à luz da declaração então existente, que não continha qualquer indicação relativa à dedução do AIMI.
- H)** Afirmar que a segunda declaração de substituição, apresentada em 25.10.2025, foi entregue depois do prazo normal de entrega da declaração Modelo 3 e dentro do prazo disponível para reclamação graciosa.
- I)** Foi por essa razão, e porque os valores declarados no quadro 9 não coincidiam com os elementos de que a AT dispunha quanto às liquidações de AIMI, que aquela declaração foi convolada em reclamação graciosa.
- J)** No plano substantivo, a Requerida entende que a alínea l) do n.º 1 do artigo 78.º do CIRS remete expressamente para o artigo 135.º-I do CIMI e que este último faz depender a dedução da existência de rendimentos da categoria F imputáveis aos prédios urbanos sobre os quais incidiu AIMI.
- K)** Procedeu, nessa medida, ao confronto entre as liquidações de AIMI e os imóveis identificados nos quadros 4.1 e 4.2 do Anexo F.
- L)** Quanto aos imóveis pertencentes diretamente à Requerente, verificou que na liquidação de AIMI constavam as frações A a Q do artigo ...; AA, L, P, R, S e Z do artigo ...; e ainda os artigos ... e ..., de
- M)** Porém, da declaração de rendimentos apenas resultavam rendimentos da categoria F relativamente aos imóveis de ... e ..., não sendo declarados rendimentos correspondentes aos artigos ... e
- N)** A AT concluiu, por isso, que estes dois artigos não poderiam integrar o numerador da proporção relevante para a determinação do AIMI dedutível, apresentando VPT de € 77.901,25 e € 24.923,71, respetivamente.

- O) Relativamente à herança, a AT identificou na liquidação de AIMI 50% do artigo ..., da ...; as frações C a N e Q a X do artigo ..., do ...; e o artigo ..., de
- P) Confrontando estes imóveis com a declaração Modelo 3, constatou que relativamente às frações C a N e Q do artigo ... havia simultaneamente incidência de AIMI e rendimentos da categoria F declarados.
- Q) Foi por essa razão que a AT veio a reconhecer a consideração do AIMI correspondente a essas frações, na proporção da quota hereditária da Requerente.
- R) Quanto às frações A, B e O do artigo ..., embora tenham sido declarados rendimentos prediais, tais frações não constam da liquidação de AIMI da herança.
- S) Quanto às frações R a X, ocorre a situação inversa: constam da liquidação de AIMI, mas não foram declarados rendimentos prediais que lhes sejam imputáveis.
- T) O mesmo sucede, segundo a AT, com 50% do artigo ... e com o artigo..., que integram a liquidação de AIMI mas não surgem associados a rendimentos da categoria F.
- U) Entende, por isso, que apenas os imóveis que reúnam cumulativamente as duas condições, ou seja, incidência de AIMI e produção de rendimentos da categoria F, podem relevar para a dedução.
- V) A Requerida reconhece ainda que, tratando-se de imóveis pertencentes a herança indivisa, devem ser considerados os valores correspondentes ao quinhão de 7/12 da Requerente, mas apenas relativamente aos imóveis que preencham os demais pressupostos legais.
- W) Foi com base nessa análise que a Subdiretora-Geral do IR determinou a revogação parcial da liquidação.
- X) Quanto ao segmento já revogado, requer a extinção parcial da instância por inutilidade superveniente da lide, ao abrigo do artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT.
- Y) Relativamente à parte subsistente, pugna pela improcedência do PPA.
- Z) Em matéria de juros, começa por salientar que a Requerente peticionou originariamente juros de mora e que o artigo 102.º, n.º 2, da LGT apenas os prevê, nas condições ali estabelecidas, no contexto da execução de decisão judicial.

- AA)** Posteriormente e já no exercício do contraditório determinado pelo Tribunal, opôs-se também ao reconhecimento de juros indemnizatórios.
- BB)** Sustenta que o pressuposto fundamental do artigo 43.º, n.º 1, da LGT (erro imputável aos serviços) não está preenchido porque a liquidação originária foi emitida com base na declaração da própria Requerente, que não continha o AIMI no quadro 9.
- CC)** Invoca, neste contexto, a doutrina de Jorge Lopes de Sousa, citada na sua pronúncia, quanto à necessidade de a prestação patrimonial indevidamente exigida resultar de vício substantivo imputável à Administração.
- DD)** Finalmente, quanto à prova testemunhal, a Requerida considera que os elementos relevantes são de natureza documental e que a inquirição das testemunhas arroladas não se mostra necessária, requerendo a respetiva dispensa ou, subsidiariamente, a indicação dos concretos factos a que se destinaria.

II. THEMA DECIDENDUM:

- 41.** Face ao pedido inicialmente deduzido, à Resposta da Requerida, à revogação parcial superveniente e às pronúncias posteriormente apresentadas, são essencialmente as seguintes as questões submetidas à apreciação do Tribunal: a) determinar os efeitos processuais da revogação parcial do ato tributário; b) interpretar o disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 78.º do CIRS e no artigo 135.º-I do CIMI, apurando se a dedução do AIMI pressupõe correspondência entre os concretos imóveis sobre que aquele imposto incidiu e os imóveis aos quais são imputáveis rendimentos da categoria F; c) aplicar esse regime aos imóveis que permanecem controvertidos; d) determinar as consequências restitutórias da decisão administrativa e da presente decisão arbitral; e) apreciar o pedido de juros indemnizatórios, incluindo a respetiva qualificação e termo inicial; f) decidir quanto ao valor do processo e à responsabilidade pelas custas.
- 42.** Antes, porém, importa proceder ao saneamento da causa.

III. SANEAMENTO:

III.A) DA COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA APRECIÇÃO DO INDEFERIMENTO TÁCITO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA:

43. O âmbito da competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra questão, cumprindo, por isso, ao Tribunal aferir da sua própria competência, independentemente de a respetiva exceção ter ou não sido suscitada pelas Partes (cfr. artigos 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 96.º e 98.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis nos termos do artigo 29.º, n.º 1, do RJAT).
44. Como ensinava Manuel Domingues de Andrade, a competência traduz a medida da jurisdição atribuída a cada tribunal, determinando a fração do poder jurisdicional que lhe cabe exercer em concreto.
45. A competência material afere-se pelos termos em que a ação é proposta, atendendo ao pedido e à causa de pedir tal como configurados pelo autor, ou seja, à pretensão de tutela jurisdicional efetivamente deduzida e aos fundamentos em que esta assenta.
46. No domínio da arbitragem tributária, a competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD encontra-se delimitada, desde logo, pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, cuja alínea a) compreende a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. A redação atualmente vigente mantém esta delimitação.
47. Por seu turno, a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição arbitral resulta do artigo 4.º do RJAT e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não se verificando, relativamente à situação que constitui objeto dos presentes autos, qualquer das exclusões previstas no artigo 2.º desta Portaria.
48. No caso *sub judice*, a Requerente dirige imediatamente o pedido contra o indeferimento tácito da Reclamação Graciosa n.º ...2025..., pretendendo, por via da declaração de ilegalidade daquele ato silente, a eliminação, na parte controvertida, da liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024.
49. Ou seja, embora o objeto imediato da impugnação seja um ato de segundo grau (no caso, um indeferimento tácito), o objeto mediato da pretensão é, inequivocamente, um ato de

- liquidação de imposto, cuja legalidade foi colocada em causa pela Requerente no procedimento de reclamação graciosa e é agora submetida à apreciação deste Tribunal.
- 50.** A circunstância de o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT não fazer referência expressa aos atos de indeferimento de reclamações graciosas não determina a respetiva exclusão do âmbito da arbitragem tributária.
- 51.** Como se afirmou na decisão arbitral proferida no Processo n.º 117/2013-T, a fórmula utilizada naquela norma não restringe a jurisdição arbitral aos casos em que seja diretamente impugnado um ato de liquidação. A ilegalidade de um ato de liquidação pode ser jurisdicionalmente declarada por via da ilegalidade do ato de segundo grau que o manteve, quando este tenha incorporado a apreciação da legalidade daquele ato tributário.
- 52.** Esta interpretação encontra, aliás, confirmação no próprio artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, que, na determinação do prazo de apresentação do pedido arbitral, remete para os factos previstos no artigo 102.º do CPPT, cuja alínea d) do n.º 1 contempla expressamente a formação da presunção de indeferimento tácito.
- 53.** Encontra-se consolidado na jurisprudência arbitral, com apoio doutrinal, o entendimento de que os atos de segundo ou terceiro grau são arbitráveis quando tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos de liquidação compreendidos no artigo 2.º do RJAT. Nesse sentido podem ver-se, entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 117/2013-T e 272/2014-T, bem como, em sede doutrinal, Jorge Lopes de Sousa, no seu *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, e Carla Castelo Trindade, em *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*.
- 54.** É certo que, tratando-se de indeferimento tácito, não existe, por definição, uma pronúncia administrativa expressa sobre a legalidade da liquidação.
- 55.** Tal circunstância não altera, porém, a conclusão anterior.
- 56.** Nos termos do artigo 56.º, n.º 1, da LGT, sobre a Administração Tributária impende o dever de decisão relativamente aos assuntos da sua competência que lhe sejam submetidos pelos sujeitos passivos, devendo o procedimento tributário ser concluído, em regra, no prazo de quatro meses. O incumprimento deste prazo faz presumir o

- indeferimento da pretensão, para efeitos de reação contenciosa, conforme dispõe o artigo 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT.
- 57.** A presunção de indeferimento constitui, pois, uma ficção jurídica destinada precisamente a assegurar ao contribuinte o acesso à tutela jurisdicional quando a Administração não profira, no prazo legal, a decisão a que se encontra obrigada.
- 58.** E, sendo uma ficção, o conteúdo do ato silente deve ser determinado em função do conteúdo da pretensão administrativa sobre que incidiu o silêncio.
- 59.** É particularmente elucidativa, a este propósito, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 696/2019-T, cuja fundamentação foi igualmente acolhida na decisão arbitral n.º 1021/2023-T: quando o procedimento administrativo tem diretamente por objeto um ato de liquidação e nele é pedida a sua anulação com fundamento em ilegalidade, o indeferimento tácito ficciona uma resposta negativa às questões de legalidade colocadas pelo sujeito passivo. Nessa situação, o ato ficcionado deve considerar-se como comportando a apreciação da legalidade da liquidação.
- 60.** Esta construção encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. No Acórdão proferido no Processo n.º 01166/04, o STA afirmou que o indeferimento tácito de pedido de revisão de um ato de liquidação, fundado na ilegalidade deste, deve ser considerado, para efeitos do artigo 97.º do CPPT, como ato que comporta a apreciação da legalidade da liquidação, sendo o meio contencioso adequado a impugnação judicial e não a ação administrativa.
- 61.** Também a jurisprudência arbitral posterior tem reiteradamente seguido esta orientação, considerando que, quando o meio administrativo tem por objeto direto a legalidade da liquidação, o silêncio da Administração se ficciona como uma decisão de mérito desfavorável ao contribuinte e, por isso, suscetível de impugnação em processo arbitral.
- 62.** Este entendimento harmoniza-se, de resto, com o critério de repartição estabelecido pelo artigo 97.º do CPPT: a impugnação judicial é o meio adequado para reagir contra o indeferimento de reclamação graciosa respeitante a atos tributários e contra atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação; a ação administrativa fica reservada, designadamente, para os demais atos administrativos em matéria tributária que não comportem essa apreciação.

63. Revertendo ao caso concreto, a reclamação graciosa em que foi convolada a declaração de substituição apresentada pela Requerente tinha por objeto precisamente a correção da liquidação de IRS n.º 2025..., por nela não ter sido considerada a dedução à coleta do AIMI que a Requerente entendia resultar do artigo 135.º-I do CIMI e do artigo 78.º, n.º 1, alínea l), do CIRS.
64. Não se estava, pois, perante uma pretensão administrativa autónoma ou desligada do ato de liquidação, nem perante questão cujo objeto fosse exclusivamente um vício próprio do procedimento de reclamação graciosa.
65. Formada a presunção de indeferimento, fcciona-se que a Administração recusou a pretensão de correção da liquidação pelos fundamentos substantivos invocados pela Requerente, isto é, que não reconheceu a ilegalidade que lhe era imputada.
66. Consequentemente, o indeferimento tácito da Reclamação Graciosa n.º ...2025... comporta, para estes efeitos, a apreciação da legalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., enquadrando-se a pretensão deduzida no âmbito material definido pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
67. Há, assim, que concluir que este Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente para conhecer do pedido.
68. Tal conclusão não dispensa, naturalmente, a verificação autónoma dos demais pressupostos processuais, designadamente da tempestividade da reclamação graciosa e do pedido de pronúncia arbitral, questões que serão apreciadas nos termos que seguem.

III.B) DA FORMAÇÃO DO INDEFERIMENTO TÁCITO E DA TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL:

69. Concluída a apreciação da competência material deste Tribunal Arbitral, importa agora determinar se, à data da apresentação do Pedido de Pronúncia Arbitral, já se encontrava formada a presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa e, em caso afirmativo, se o pedido arbitral foi tempestivamente deduzido.

70. Impende sobre a Administração Tributária o dever de decisão relativamente a todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelos sujeitos passivos, nos termos do artigo 56.º, n.º 1, da LGT.
71. Por seu turno, dispõe o artigo 57.º, n.º 1, da LGT que o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, estabelecendo o seu n.º 3 que os prazos são contínuos e se contam nos termos do artigo 279.º do Código Civil.
72. O n.º 5 do mesmo artigo determina que, sem prejuízo dos princípios da celeridade e da diligência, o incumprimento daquele prazo, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da Administração Tributária, faz presumir o respetivo indeferimento para efeitos de reação contenciosa.
73. Com respaldo na decisão proferida no Processo n.º 1021/2023-T, diga-se que a presunção de indeferimento constitui uma ficção jurídica destinada a permitir ao interessado o acesso aos tribunais e a obtenção de tutela para os seus direitos ou interesses legítimos quando a Administração Tributária permaneça inerte perante a pretensão que lhe foi dirigida.
74. No caso dos autos existe, porém, uma particularidade: a reclamação graciosa não foi originariamente apresentada sob essa forma pela Requerente, tendo resultado da convalidação de uma declaração de substituição Modelo 3 de IRS.
75. Está demonstrado que a Requerente apresentou, em 25.10.2025, uma segunda declaração de substituição referente ao IRS do ano de 2024, na qual passou a constar preenchido o quadro 9 do Anexo F relativo ao AIMI.
76. A própria Requerida reconhece na sua Resposta que essa declaração foi apresentada em 25.10.2025 e que, por se encontrar dentro do prazo legalmente admissível, o Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ... determinou, por despacho de 13.11.2025, a respetiva convalidação em reclamação graciosa.
77. A convalidação assim operada encontra fundamento no artigo 59.º, n.º 5, do CPPT, segundo o qual a declaração de substituição entregue no prazo legal para a reclamação graciosa, quando a Administração Tributária não proceda à sua liquidação, é convalidada em reclamação graciosa, devendo dessa convalidação ser notificado o sujeito passivo.

78. A questão que daqui emerge consiste em saber se o prazo de quatro meses previsto no artigo 57.º da LGT deve contar-se da apresentação da declaração de substituição ou apenas da ulterior decisão administrativa que formalmente determinou a convolação.
79. Entende este Tribunal que o termo inicial daquele prazo deve situar-se na data da apresentação da declaração de substituição, ou seja, em 25.10.2025.
80. Desde logo, porque é essa a petição do contribuinte que desencadeia a atuação administrativa e que, por expressa determinação legal, passa a ser tratada como reclamação graciosa quando a AT não procede à correspondente liquidação.
81. A ulterior decisão de convolação não constitui uma nova pretensão apresentada pelo contribuinte, nem pode ter como consequência retardar o início da contagem do prazo que a lei concede à Administração para decidir a pretensão que lhe foi submetida.
82. Solução diferente permitiria, aliás, que a determinação administrativa da data em que formalmente se operasse a convolação pudesse ampliar o prazo de decisão e, indiretamente, retardar a abertura da via contenciosa, resultado dificilmente conciliável com os princípios da celeridade e da diligência expressamente acolhidos pelo artigo 57.º da LGT e com a própria função da convolação prevista no artigo 59.º, n.º 5, do CPPT.
83. No mesmo sentido decidiu expressamente o Tribunal Arbitral no Processo n.º 1028/2024-T, de 12 de maio de 2025, em situação em que estava igualmente em causa a convolação de uma declaração de substituição em reclamação graciosa, concluindo-se aí que o prazo previsto nos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT é contado a partir da apresentação da declaração de substituição.
84. Tal solução mostra-se, de resto, coerente com o entendimento seguido na decisão proferida no Processo n.º 1021/2023-T, onde se considerou que o prazo de quatro meses se conta a partir da apresentação da reclamação e que, decorrido esse período sem decisão, se forma no dia subsequente a presunção de indeferimento tácito.
85. Revertendo ao caso *sub judice*, tendo a declaração de substituição sido apresentada em 25.10.2025, o prazo de quatro meses previsto no artigo 57.º, n.º 1, da LGT terminou em 25.02.2026.

86. Não tendo sido proferida, até essa data, decisão expressa sobre a pretensão da Requerente, formou-se em 26.02.2026 a presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa resultante da convolação daquela declaração de substituição.
87. Não releva, para este efeito, que a Requerente apenas tenha sido posteriormente informada da convolação, nem que o despacho que a determinou tenha sido proferido em 13.11.2025, porquanto tais atos não alteram a data em que a pretensão que veio a ser tratada como reclamação graciosa foi apresentada à Administração.
88. Formado o indeferimento tácito, ficou aberta à Requerente a via contenciosa.
89. Com efeito, nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT, a formação da presunção de indeferimento tácito constitui um dos factos a partir dos quais se abre o prazo de impugnação judicial.
90. Em sede de arbitragem tributária, dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT que o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma.
91. Tendo a presunção de indeferimento tácito ocorrido em 26.02.2026, o prazo de 90 dias para apresentação do pedido arbitral iniciou-se em 27.02.2026 e terminaria em 27.05.2026, contado tal prazo em conformidade com o disposto no artigo 20.º do CPPT e artigo 279.º do Código Civil.
92. O Pedido de Pronúncia Arbitral deu entrada no Sistema de Gestão Processual do CAAD em 02.04.2026, tendo sido aceite em 06.04.2026.
93. Para efeitos de aferição da tempestividade releva a data da apresentação do pedido e não a data da sua ulterior aceitação pelo CAAD.
94. Mostra-se, portanto, manifesto que o PPA foi apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
95. Conclui-se, assim, que, à data da apresentação do Pedido de Pronúncia Arbitral, já se encontrava formado o indeferimento tácito da reclamação graciosa e que aquele pedido foi tempestivamente apresentado.

III.C) DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS:

96. O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído.
97. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.
98. O processo não enferma de nulidades que obstem ao conhecimento do mérito.
99. Não existem outras questões prévias ou exceções que obstem à apreciação do mérito da causa.

IV. DECISÃO:

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

100. Antes de entrarmos na apreciação do mérito das questões submetidas a julgamento, cumpre-nos fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão.
101. Com interesse para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- A) Em 1 de janeiro de 2024, a Requerente constava como titular, para efeitos matriciais e de AIMI, das frações A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, L, M, N, O, P e Q do artigo ... da freguesia de ...; das frações AA, L, P, R, S e Z do artigo ... da freguesia do ...; e dos prédios inscritos sob os artigos ... e ... da freguesia de (Cfr. Doc. n.º 1 junto ao PPA).
 - B) Os artigos ... e ... apresentavam, para efeitos de AIMI de 2024, VPT de € 77.901,25 e € 24.923,71, respetivamente. (Cfr. Doc. n.º 1 junto ao PPA, pág. 2).
 - C) A soma dos VPT considerada na liquidação de AIMI da Requerente ascendia a € 2.136.320,52. (Cfr. Doc. n.º 1 junto ao PPA, pág. 1 e artigos 43.º e 44.º do PPA).
 - D) Em 24.06.2024, a AT emitiu a liquidação de AIMI n.º 2024..., referente ao ano de 2024, da qual resultou imposto no montante de € 14.844,81. (Cfr. Doc. n.º 1 junto ao PPA, pág. 1).

- E)** Em 12.08.2024, a Requerente procedeu ao pagamento dos € 14.844,81 liquidados. (Cfr. artigo 42. do PPA).
- F)** Em 1 de janeiro de 2024, a Requerente era cabeça de casal e interessada, na proporção de 7/12, na Herança indivisa de B... . (Cfr. Docs. n.ºs 2 a 4 juntos ao PPA e posição expressamente aceite pela AT).
- G)** Integravam a liquidação de AIMI daquela herança 50% do artigo ... da freguesia da ...; as frações C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, Q, R, S, T, U, V, W e X do artigo ... da freguesia do ...; e o artigo ... da freguesia de
- H)** O valor patrimonial tributário global considerado na liquidação de AIMI da herança ascendia a € 2.264.347,84. (Cfr. Doc. n.º 2 junto ao PPA).
- I)** Em 24.06.2024, foi emitida a liquidação de AIMI n.º 2024 ..., referente à herança, de que resultou imposto no montante de € 11.650,43. (Cfr. Doc. n.º 2 junto ao PPA).
- J)** Em 12.08.2024, a herança procedeu ao pagamento de € 11.650,43. (Cfr. artigo 42. do PPA).
- K)** O montante correspondente a 7/12 de € 11.650,43 é € 6.796,08. (Cfr. artigos 47. e 48. do PPA – Facto não controvertido).
- L)** Em 28.06.2025, a Requerente apresentou declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2024, identificada sob o n.º..., a qual figura no sistema da AT com o estado «Anulada». (Cfr. Doc. n.º 1 - Consulta IRS – junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 1- Consulta IRS – DECLARAÇÕES.pdf”).
- M)** Em 29.06.2025, a Requerente apresentou uma declaração de substituição Modelo 3 de IRS, identificada sob o n.º... . (Cfr. Doc. n.º 1 - Consulta IRS – junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 1- Consulta IRS – DECLARAÇÕES.pdf” e Doc. n.º 2, junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 2 – DECLARAÇÃO IRS 29.06.2025.pdf”).
- N)** Na declaração referida na alínea anterior do probatório encontravam-se identificados no quadro 4.1 do Anexo F rendimentos associados às frações A, B, C, D, E, F, G, I, J, L, M, N, O e Q do artigo...; L, P, R, S e Z do artigo ...; e A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, O e Q do artigo (Cfr. Doc. n.º 2,

junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 2 – DECLARAÇÃO IRS 29.06.2025.pdf”, fls. 5/23, 9/23, 13/23 e 17/23).

- O)** No quadro 4.2 encontravam-se ainda identificadas as frações H e P do artigo ... e a fração AA do artigo (Cfr. Doc. n.º 2, junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 2 – DECLARAÇÃO IRS29.06.2025.pdf”, fls. 6/23).
- P)** O quadro 9 do Anexo F da declaração apresentada em 29.06.2025 encontrava-se sem valores inscritos. (Cfr. Doc. n.º 2, junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 2 – DECLARAÇÃO IRS29.06.2025.pdf”, fls. 8/23, 12/23 e 16/23).
- Q)** A declaração de 29.06.2025 deu origem à liquidação de IRS n.º 2025..., datada de 05.07.2025. (Cfr. Doc. n.º 1 - Consulta IRS – junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 1- Consulta IRS – DECLARAÇÕES.pdf”).
- R)** Na referida liquidação foi apurada coleta total de € 92.568,28 e deduções à coleta de € 1.124,20, resultando imposto a pagar no montante de € 74.571,26. (Cfr. artigos 19. e 20. do PPA e Doc. n.º 7 junto ao PPA).
- S)** O prazo de pagamento voluntário da liquidação terminava em 01.09.2025. (Cfr. Doc. n.º 7 junto ao PPA).
- T)** A Requerente procedeu ao pagamento do montante de € 74.571,26. (Cfr. artigo 20. do PPA e Doc. n.º 7 junto ao PPA).
- U)** Em 01.10.2025, a Requerente questionou a AT, através do e-Balcão, sobre a consideração do AIMI na liquidação de IRS de 2024. (Cfr. artigo 22. do PPA e Doc. n.º 8 junto ao PPA).
- V)** Em 02.10.2025, a AT respondeu que a Requerente não havia declarado o AIMI e informou que o quadro 9 do Anexo F se destinava à identificação dos imóveis relativamente aos quais houvesse sido liquidado AIMI e que tivessem originado rendimentos obtidos no âmbito de arrendamento ou hospedagem, devendo igualmente ser indicado o valor total da liquidação de AIMI e o valor tributável global dos prédios sujeitos àquele adicional. (Cfr. artigo 23. do PPA e Doc. n.º 8 junto ao PPA).

- W)** Em 25.10.2025, a Requerente apresentou uma segunda declaração de substituição Modelo 3, identificada sob o n.º (Cfr. Doc. n.º 1 - Consulta IRS – junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 1- Consulta IRS – DECLARAÇÕES.pdf” e Doc. n.º 3, junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 3 – DECLARAÇÃO IRS 25.10.2025.pdf”).
- X)** Nesta segunda declaração de substituição, o quadro 9 do Anexo F encontrava-se preenchido. (Cfr. Doc. n.º 3, junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 3 – DECLARAÇÃO IRS 25.10.2025.pdf”, fls. 8/23, 12/23, 16/23 e 20/23).
- Y)** No referido quadro foi inscrito o montante de € 21.640,89 como valor total do AIMI e € 2.935.817,18 como valor tributável. (Cfr. Doc. n.º 3, junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 3 – DECLARAÇÃO IRS 25.10.2025.pdf”, fls. 8/23, 12/23, 16/23 e 20/23).
- Z)** A Requerente pretendeu através desse montante fazer relevar € 14.844,81 de AIMI pessoalmente suportado e € 6.796,08 correspondentes a 7/12 do AIMI suportado pela herança.
- AA)** Em 12.11.2025, a AT informou a Requerente, através do e-Balcão, de que a declaração de substituição fora convolada em reclamação graciosa. (Cfr. artigo 24. do PPA e Doc. n.º 9 junto ao PPA).
- BB)** A AT refere na Resposta que o despacho de convalidação foi proferido em 13.11.2025 pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa
- CC)** O processo administrativo identifica a Reclamação Graciosa n.º ...2025... relativa ao IRS de 2024. (Cfr. PA, ficheiro denominado “REC...2025...pdf”).
- DD)** Em 24.11.2025, a Requerente questionou a AT sobre a razão da convalidação, tendo-lhe sido respondido que os valores declarados no quadro 9 não se encontravam em conformidade com a liquidação de AIMI. (Cfr. Doc. n.º 9 junto ao PPA).
- EE)** Em 26.11.2025, a Requerente esclareceu à AT que parte da diferença resultava, na sua perspetiva, da circunstância de ter incluído, juntamente com o

AIMI pessoalmente suportado, a quota correspondente ao seu quinhão numa herança indivisa. (Cfr. Doc. n.º 9 junto ao PPA).

- FF)** Não foi proferida decisão expressa da reclamação graciosa no prazo de quatro meses previsto no artigo 57.º da LGT.
- GG)** Relativamente aos artigos ... e ... de ..., não foram inscritos na declaração Modelo 3 rendimentos da categoria F que lhes fossem imputados.
- HH)** As frações A, B e O do artigo ... foram identificadas na declaração como geradoras de rendimentos prediais, mas não constam da relação de imóveis abrangidos pela liquidação de AIMI da herança.
- II)** As frações R a X do artigo ... constam da liquidação de AIMI da herança, mas não foram identificadas na declaração Modelo 3 como geradoras dos rendimentos prediais aí inscritos.
- JJ)** O mesmo sucede relativamente a 50% do artigo ..., da ..., e ao artigo ..., de
- KK)** As frações C a N e Q do artigo ... constam simultaneamente da liquidação de AIMI da herança e da declaração Modelo 3 como geradoras de rendimentos da categoria F.
- LL)** Durante a pendência do presente processo, a AT procedeu à revogação parcial da liquidação de IRS n.º 2025... . (Cfr. requerimento entrado no SGP do CAAD em 04.09.2026).
- MM)** A revogação parcial abrangeu, designadamente, a consideração do AIMI correspondente aos imóveis relativamente aos quais a AT verificou simultaneamente incidência de AIMI e rendimentos da categoria F, incluindo quanto à herança a quota-parte correspondente aos 7/12 da Requerente. (Cfr. requerimento entrado no SGP do CAAD em 04.09.2026 e ficheiro junto ao requerimento denominado “notificação revogação.pdf”).
- NN)** A Requerente declarou manter interesse no prosseguimento dos autos relativamente aos artigos ... e ..., às frações A, B, O e R a X do artigo ..., a 50% do artigo ... e ao artigo (Cfr. pronúncia da requerente na sequência do despacho de 04.09.2026, mediante requerimento entrado no SGP do CAAD em 17.09.2026).

- OO)** Na declaração de IRS referente ao ano de 2023, a Requerente indicou AIMI no respetivo Anexo F e a AT considerou uma dedução à coleta no montante de € 17.888,47.
- PP)** O prazo concedido à Requerida para cumprimento das alíneas b) e d) do despacho de 04.09.2026, prorrogado por despacho de 22.09.2026, terminou em 28.09.2026 sem que a Requerida tivesse junto a liquidação corrigida ou a demonstração de acerto, nem quantificado a dedução reconhecida, a redução da liquidação ou o montante restituído ou a restituir. (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD).
- QQ)** Não se encontra demonstrado nos autos que, na sequência da revogação parcial, tenha sido já processada a correspondente nota de crédito ou efetuada a restituição à Requerente da quantia decorrente daquela revogação.
- RR)** A Requerida não prestou o esclarecimento solicitado quanto à identificação de C... constante do campo «NOME» do ofício através do qual foi comunicada à Requerente a decisão de revogação parcial.
- SS)** Em 02.04.2026, pelas 12:45 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);
- TT)** O pedido foi aceite em 06.04.2026, pelas 10:37 horas (Cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

- 102.** Não se provou que a Requerente tenha apresentado em 30.06.2025 declaração de substituição Modelo 3 de IRS de 2024 com o quadro 9 do Anexo F preenchido.
- 103.** A documentação constante dos autos evidencia que a declaração recebida em 29.06.2025 tinha o quadro 9 sem preenchimento e que a declaração com esse quadro preenchido foi apresentada em 25.10.2025.

- 104.** Não se provou que o valor inscrito no campo respetivo da declaração de 25.10.2025 fosse € 2.935.817,78, constando do documento junto o valor de € 2.935.817,18.
- 105.** Não se provou que os artigos ... e ..., as frações R a X do artigo ..., 50% do artigo ... e o artigo ... tenham gerado, em 2024, rendimentos da categoria F imputáveis à Requerente.
- 106.** A este respeito, salienta-se que a falta de prova de que tais imóveis tenham produzido rendimentos não equivale à demonstração do facto contrário, ou seja, de que necessariamente estiveram devolutos ou não foram objeto de qualquer exploração económica.
- 107.** Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

- 108.** Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
- 109.** Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art.º 596.º do CPC).
- 110.** A convicção sobre os factos dados como provados e não provados (acima explicitados) assentou na análise crítica da prova e fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e, nomeadamente, na prova documental junta aos autos pela Requerente e nas informações oficiais e nos documentos constantes do PA junto aos autos, conforme remissão feita a propósito de cada ponto do probatório, sendo indicado expressamente

- em cada um daqueles pontos o(s) documento(s) que contribuíram para a extração do correspondente facto.
- 111.** A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais, sendo de salientar que as informações oficiais fazem fé, quando devidamente fundamentadas e se basearem em critérios objectivos. (Cfr. artigos 76º, n.º 1 da LGT e 115º, n.º 2 do CPPT).
- 112.** A convicção do Tribunal formou-se a partir da análise crítica e conjugada: i) das liquidações de AIMI juntas como Docs. n.ºs 1 e 2; ii) das declarações Modelo 3 de IRS; iii) da demonstração da liquidação n.º 2025...; iv) das comunicações efetuadas através do e-Balcão; v) dos elementos do processo administrativo relativo à RG n.º ...2025...; vi) da Resposta apresentada pela Requerida; vii) da informação e do despacho que sustentaram a revogação parcial; viii) dos requerimentos supervenientes apresentados pelas Partes.
- 113.** Particular relevância assumiu o Doc. n.º 1 - Consulta IRS – junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 1- Consulta IRS – DECLARAÇÕES.pdf”, que evidencia três registos distintos relativos ao ano de 2024: i) uma declaração recebida em 28.06.2025 e posteriormente anulada; ii) uma declaração recebida em 29.06.2025, da qual resultou a liquidação controvertida; e iii) uma declaração recebida em 25.10.2025, registada como «Declaração Não Liquidável».
- 114.** O confronto das duas declarações de substituição permite ainda verificar diretamente que o quadro 9 se encontra vazio na declaração de 29.06.2025 e preenchido na declaração de 25.10.2025. (Cfr. Doc. n.º 2, junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 2 – DECLARAÇÃO IRS 29.06.2025.pdf” e Doc. n.º 3, junto à Resposta da Requerida, denominado “DOC 3 – DECLARAÇÃO IRS 25.10.2025.pdf”)
- 115.** Por isso, não foi possível acolher como provada a cronologia inicialmente apresentada no PPA quanto à existência de uma declaração com aquele quadro preenchido em 30.06.2025.

116. Quanto ao objeto material do litígio, o Tribunal não deu como provada, por simples reprodução da posição administrativa, a afirmação de que determinados imóveis «não geraram rendimentos».
117. O que os elementos documentais permitem afirmar é que determinados imóveis não foram identificados na declaração como geradores de rendimentos da categoria F.
118. Todavia, também não existe nos autos prova positiva de rendimentos efetivamente imputáveis aos concretos imóveis que permaneceram controvertidos após a revogação parcial.
119. Acresce que o próprio PPA, ao identificar os imóveis que estariam arrendados e que deram origem aos rendimentos inscritos nos quadros 4.1 e 4.2, não inclui naquele elenco os artigos ... e ..., as frações R a X do artigo ..., o artigo ... ou o artigo
120. Quanto à quota hereditária de 7/12, a mesma resulta dos documentos apresentados pela Requerente e não é controvertida pela AT, que a acolheu na própria decisão de revogação parcial.
121. O tratamento fiscal do exercício de 2023 foi igualmente levado ao probatório porque resulta documentalmente dos autos e é invocado pela Requerente; a sua relevância jurídica, porém, constitui questão diversa a apreciar em sede de Direito.

IV.D) MATÉRIA DE DIREITO (FUNDAMENTAÇÃO):

IV.D.1) DA REVOGAÇÃO PARCIAL E DA INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE:

122. A primeira questão a apreciar respeita às consequências processuais da revogação parcial da liquidação durante a pendência do presente processo arbitral.
123. A Requerida invoca expressamente a inutilidade superveniente da lide quanto ao segmento objeto da revogação, ao abrigo do artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
124. O artigo 277.º do CPC determina a extinção da instância quando a continuação da lide se tenha tornado impossível ou inútil.

- 125.** Como se afirmou na decisão arbitral proferida no Processo n.º 672/2018-T, acolhendo doutrina de Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto, a inutilidade superveniente ocorre quando, por facto posterior à constituição da instância, o resultado que o autor pretendia obter através da ação já tenha sido alcançado por outra via, deixando a decisão judicial de produzir efeito útil. Trata-se de doutrina aqui considerada através da sua reprodução naquela decisão arbitral, e não de consulta direta da respetiva obra.
- 126.** A jurisprudência arbitral tem aplicado este entendimento aos casos em que a Administração Tributária, já na pendência da arbitragem, elimina voluntariamente da ordem jurídica o ato tributário sindicado.
- 127.** Com efeito, deixando de subsistir o ato na parte eliminada, perde utilidade a pretensão jurisdicional destinada precisamente a obter essa mesma eliminação.
- 128.** No presente caso, porém, a revogação não foi total.
- 129.** A própria AT reconheceu apenas parte da pretensão, entendendo que o artigo 135.º-I do CIMI permitia a dedução do AIMI relativamente aos imóveis que simultaneamente constavam da liquidação do adicional e eram geradores de rendimentos da categoria F.
- 130.** A Requerente, por seu turno, declarou expressamente manter interesse quanto ao remanescente.
- 131.** Daqui resulta que a inutilidade superveniente é apenas parcial.
- 132.** Acresce que a eliminação parcial do ato tributário não extingue necessariamente os pedidos acessórios ou consequenciais que não tenham sido satisfeitos pela revogação.
- 133.** É exatamente este o entendimento exposto na decisão arbitral n.º 119/2021-T, segundo a qual a revogação do ato tributário torna inútil a lide quanto à pretensão anulatória, mas não impede a continuação do processo para apreciação de pedidos acessórios, designadamente juros indemnizatórios. A revogação do ato não afasta a competência arbitral para conhecer de pretensões consequenciais que permaneçam por satisfazer.
- 134.** Assim sendo, este Tribunal declara extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, apenas quanto à parcela da liquidação abrangida pela revogação

parcial, prosseguindo a apreciação quanto ao remanescente e quanto às consequências restitutórias e indemnizatórias ainda controvertidas.

IV.D.2) ENQUADRAMENTO NORMATIVO DO AIMI E DA SUA DEDUÇÃO EM IRS:

- 135.** O AIMI foi introduzido no ordenamento jurídico pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2017, encontrando-se o respetivo regime previsto nos artigos 135.º-A a 135.º-M do CIMI.
- 136.** Trata-se de uma tributação patrimonial que incide, em regra, sobre o somatório dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos abrangidos pelo respetivo regime.
- 137.** Como é referido por José Maria Fernandes Pires, em passagem reproduzida na decisão arbitral proferida no Processo n.º 685/2020-T, o AIMI assume a configuração de uma tributação pessoal da riqueza imobiliária, embora de âmbito parcelar, por não alcançar indistintamente toda a riqueza do sujeito passivo. A referência doutrinal é aqui feita indiretamente, por via daquela decisão arbitral, que cita a obra *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*, Almedina, 2018.
- 138.** A incidência subjetiva encontra-se disciplinada pelo artigo 135.º-A do CIMI, sendo sujeitos passivos, entre outros, as pessoas singulares titulares de prédios urbanos e, para os efeitos previstos na norma, também as heranças indivisas representadas pelo cabeça de casal.
- 139.** O artigo 135.º-C determina o valor tributável com referência ao somatório dos VPT dos prédios relevantes, prevendo a dedução de € 600.000,00 quando esteja em causa pessoa singular ou herança indivisa.
- 140.** O AIMI é liquidado autonomamente relativamente a cada sujeito passivo e ao respetivo património tributável.
- 141.** A circunstância de o imposto ser calculado globalmente sobre determinado património não significa, todavia, que a totalidade desse imposto seja automaticamente utilizável como dedução à coleta de IRS.

142. A dedução em IRS está sujeita a regime próprio.
143. O artigo 78.º, n.º 1, alínea l), do CIRS inclui entre as deduções à coleta o AIMI «nos termos do artigo 135.º-I» do CIMI. A redação desta alínea foi introduzida pela Lei n.º 42/2016 e mantém-se no Código.
144. É, pois, o artigo 135.º-I que define os pressupostos e limites daquela dedução.
145. Nos termos do seu n.º 1, o AIMI é dedutível à coleta do IRS devido pelos sujeitos passivos que obtenham rendimentos imputáveis a prédios urbanos sobre os quais aquele adicional tenha incidido, até à concorrência: a) da parte da coleta proporcional aos rendimentos líquidos da categoria F, em caso de englobamento; b) ou da coleta correspondente à taxa especial aplicável, nos demais casos.
146. A dedução constitui, portanto, um mecanismo específico de articulação entre uma tributação patrimonial (AIMI) e a tributação em IRS do rendimento produzido por determinados elementos daquele património.

IV.D.3) DA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 135.º-I DO CIMI

147. A questão central consiste em determinar se a norma permite a dedução da totalidade do AIMI suportado pelo sujeito passivo sempre que este aufera rendimentos prediais, ainda que parte daquele AIMI respeite a imóveis que não geraram tais rendimentos, ou se exige uma conexão entre os concretos imóveis produtores do rendimento e aqueles sobre os quais incidiu AIMI.
148. O ponto de partida da interpretação é necessariamente a letra da lei.
149. O legislador não se limitou a afirmar que o AIMI é dedutível à coleta dos sujeitos passivos «que auferam rendimentos da categoria F».
150. A norma exige que estejam em causa rendimentos imputáveis a prédios urbanos sobre os quais incidiu AIMI.
151. Existe, assim, uma ligação gramatical direta entre o rendimento e o imóvel tributado em AIMI.
152. O pronome relativo utilizado e a referência aos «prédios urbanos sobre os quais incida» tornam difícil sustentar que o legislador tenha pretendido estabelecer uma

- simples conexão subjetiva entre, por um lado, um contribuinte que paga AIMI e, por outro, esse mesmo contribuinte que auferir quaisquer rendimentos prediais.
153. A conexão é antes objetiva.
154. Também o elemento sistemático conduz no mesmo sentido.
155. A dedução não incide indiferenciadamente sobre o património do sujeito passivo. Tem como limite a coleta de IRS imputável aos rendimentos provenientes dos imóveis economicamente explorados.
156. A dedução procura, desse modo, evitar ou atenuar a sobreposição, relativamente ao mesmo substrato económico, entre a tributação patrimonial e a tributação do rendimento obtido através da utilização produtiva do imóvel.
157. Na decisão n.º 685/2020-T, embora a questão principal fosse distinta (estava ali em causa a possibilidade de um não residente beneficiar da dedução), a fundamentação reconhece que a *ratio* do benefício se encontra ligada à utilização produtiva do património e à circunstância de os imóveis constituírem fonte de rendimento.
158. Mais relevante ainda é a decisão arbitral n.º 595/2018-T, de 15.05.2019. Nesse processo, ao analisar a dedução de AIMI associada a rendimentos da categoria F, o Tribunal Arbitral tratou a parcela dedutível como aquela que correspondia proporcionalmente ao valor patrimonial tributário dos prédios geradores dos rendimentos tributados. Não obstante, diga-se, também aí não se tratava exatamente da mesma questão que se discute nos presentes autos, uma vez que o litígio incidia também sobre o tratamento de sujeitos passivos não residentes.
159. Ainda assim, a forma como o artigo 135.º-I é operacionalizado naquela decisão constitui elemento interpretativo relevante: a proporção é estabelecida entre o AIMI globalmente apurado e **o VPT dos prédios produtores dos rendimentos que dão origem à coleta de IRS.**
160. Acresce que tal interpretação resulta ainda reforçada pelas próprias instruções oficiais de preenchimento do Anexo F. Vejamos. Nas instruções da AT relativas ao quadro destinado à dedução de AIMI, esse quadro é expressamente reservado à identificação dos prédios que **tenham gerado rendimentos prediais e sobre os quais tenha incidido AIMI.**

- 161.** As mesmas instruções determinam que, para cada prédio identificado, seja indicado o campo do quadro 4 em que foi declarado o respetivo rendimento e o correspondente VPT; separadamente, deve ser indicado o valor total do AIMI liquidado e o valor tributável global de todos os prédios sobre os quais aquele adicional incidiu.
- 162.** Esta estrutura declarativa é particularmente elucidativa e o Tribunal não a pode olvidar.
- 163.** O facto de o campo relativo ao valor tributável global incluir todos os imóveis sujeitos a AIMI (mesmo aqueles que não originaram rendimentos) não significa que o AIMI correspondente a esses imóveis seja integralmente dedutível. Esse valor global funciona como elemento da proporção necessária para determinar qual a parte do AIMI total que é economicamente imputável aos imóveis geradores de rendimentos. Se assim não fosse, tornar-se-ia praticamente inútil a identificação individualizada dos prédios geradores do rendimento e dos respetivos VPT.
- 164.** A solução defendida pela Requerente e que passa por considerar a dedução do AIMI global sempre que o sujeito passivo possua algum património arrendado, conduziria, por exemplo, a que o AIMI incidente sobre um vasto conjunto de imóveis sem qualquer rendimento fosse deduzido à coleta gerada por um único imóvel arrendado.
- 165.** Não é esse o resultado que resulta da letra, da sistemática ou da finalidade da norma.
- 166.** Conclui-se, pois, que a dedução prevista no artigo 135.º-I exige que se apure a parcela do AIMI correspondente aos prédios relativamente aos quais foram obtidos rendimentos abrangidos pela norma, sem prejuízo dos limites de coleta aí previstos.

IV.D.4) APLICAÇÃO AOS IMÓVEIS DA TITULARIDADE DIRETA DA REQUERENTE:

- 167.** Aplicando o enquadramento precedente aos imóveis diretamente titulados pela Requerente, verifica-se que a AT já reconheceu, através da revogação parcial, a dedução

correspondente às frações dos artigos ... e ... relativamente às quais existiam rendimentos prediais declarados.

- 168. Permanecem controvertidos os artigos ... e ..., ambos da freguesia de
- 169. É incontroverso que estes prédios integraram a liquidação de AIMI da Requerente.
- 170. Não foram, porém, identificados nos quadros 4.1 ou 4.2 do Anexo F como prédios geradores dos rendimentos prediais declarados.
- 171. Nem o PPA alega concretamente que tais imóveis se encontrassem arrendados ou que tenham produzido rendimentos da Categoria F, em 2024.
- 172. A Requerente inclui-os na sua pretensão porque entende que, estando abrangidos pela liquidação global de AIMI, o imposto que sobre eles incidiu deve contribuir para a dedução global.
- 173. Entende este Tribunal Arbitral Singular que essa tese não pode proceder, pelas razões já expostas.
- 174. O AIMI correspondente a imóveis relativamente aos quais não se demonstra a obtenção de rendimentos abrangidos pelo artigo 135.º-I não constitui parcela dedutível à coleta de IRS por força daquele preceito.
- 175. Consequentemente, improcede a pretensão quanto aos artigos ... e

IV.D.5) DOS IMÓVEIS PERTENCENTES À HERANÇA INDIVISA:

- 176. Relativamente à herança, há que começar por distinguir a própria incidência do AIMI da posterior projeção desse imposto na esfera dos herdeiros para efeitos da dedução em IRS.
- 177. A herança indivisa constitui, para efeitos de AIMI, sujeito passivo autónomo nos termos do artigo 135.º-A do CIMI.
- 178. Foi, pois, a herança que suportou a liquidação de € 11.650,43.
- 179. Todavia, a AT aceitou que, para efeitos de IRS da Requerente, fosse considerada a quota-parte correspondente ao seu quinhão de 7/12 relativamente aos imóveis geradores de rendimentos que preenchiam os pressupostos da dedução.

- 180.** Esta dimensão não constitui já objeto de controvérsia entre as Partes quanto ao princípio.
- 181.** O que permanece controvertido é saber se os 7/12 devem ser aplicados à totalidade do AIMI da herança ou apenas à parcela proporcionalmente correspondente aos imóveis elegíveis.
- 182.** A resposta decorre do que ficou dito: a percentagem hereditária não elimina o pressuposto objetivo do artigo 135.º-I do CIMI. Primeiro determina-se qual a parcela do AIMI imputável aos imóveis geradores de rendimentos; depois releva, na esfera da Requerente, o quinhão que lhe corresponde.
- 183.** Não existe, por isso, fundamento para considerar automaticamente dedutíveis € 6.796,08, correspondentes a 7/12 da totalidade dos € 11.650,43 liquidados à herança.
- 184.** Quanto às frações C a N e Q do artigo ..., a própria AT reconheceu que estas constavam da liquidação de AIMI e estavam associadas a rendimentos prediais declarados, tendo a revogação parcial contemplado esse segmento.
- 185.** Quanto às frações A, B e O, verifica-se situação diversa: foram declarados rendimentos prediais, mas tais frações não constam da liquidação de AIMI da herança. Não se demonstra, portanto, que sobre esses concretos prédios tenha incidido o AIMI cuja dedução é reclamada.
- 186.** Falha, nessa parte, um dos pressupostos cumulativos do artigo 135.º-I do CIMI.
- 187.** Quanto às frações R a X, estas integram a liquidação de AIMI, mas não foram declarados rendimentos da categoria F que lhes sejam imputáveis.
- 188.** Não foi também produzida prova bastante de que tenham, apesar disso, gerado os rendimentos tributados.
- 189.** Idêntica conclusão se impõe quanto a 50% do artigo..., da ..., e ao artigo ..., de
- 190.** É certo que estes imóveis contribuem para o valor tributável global sobre o qual foi calculado o AIMI da herança.
- 191.** Essa circunstância é relevante para calcular proporcionalmente o AIMI imputável aos imóveis geradores dos rendimentos. Não os transforma, porém, em imóveis geradores de AIMI diretamente dedutível.
- 192.** Improcede, conseqüentemente, o pedido remanescente também nesta parte.

IV.D.6) DO TRATAMENTO CONFERIDO AO ANO DE 2023

- 193.** A Requerente invoca ainda que, relativamente ao IRS de 2023, a AT considerou uma dedução de AIMI no montante de € 17.888,47.
- 194.** O facto encontra-se documentado e foi levado ao probatório.
- 195.** Daí não resulta, porém, que a Administração esteja vinculada a reproduzir em exercícios posteriores o mesmo resultado, independentemente da legalidade da liquidação precedente e da concreta composição do património e dos rendimentos em cada período de tributação.
- 196.** O IRS é um imposto periódico e cada liquidação deve ser aferida à luz dos pressupostos de facto e de direito próprios do respetivo ano.
- 197.** O tratamento conferido em 2023 pode constituir elemento contextual, mas não dispensa a verificação dos pressupostos do artigo 135.º-I do CIMI relativamente a 2024.
- 198.** Não tendo a Requerente estruturado autonomamente o pedido em torno da tutela da confiança, nem alegado os pressupostos específicos de uma atuação administrativa geradora de confiança juridicamente protegida, não cabe extrair daquele precedente uma vinculação da AT a repetir a solução anterior.

IV.D.7) DA RESTITUIÇÃO DAS QUANTIAS INDEVIDAMENTE PAGAS:

- 199.** A liquidação controvertida foi integralmente paga pela Requerente.
- 200.** A AT reconheceu supervenientemente que a mesma deveria ser parcialmente corrigida.
- 201.** Decorre do artigo 100.º da LGT que, em caso de procedência total ou parcial de reclamação ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, a Administração deve proceder à plena reconstituição da situação que existiria se a ilegalidade não tivesse sido cometida.
- 202.** A revogação parcial implica, pois, a correspondente redução da dívida tributária e a restituição do que tenha sido pago em excesso.

- 203.** Os elementos juntos aos autos não permitem determinar com rigor o montante exato da redução da liquidação resultante da revogação parcial.
- 204.** Foi precisamente por essa razão que o Tribunal determinou, em 04.09.2026, que a AT quantificasse: i) a dedução reconhecida; ii) a redução da liquidação; iii) o montante restituído ou a restituir; e iv) a eventual data do reembolso.
- 205.** Não obstante a prorrogação posteriormente concedida para o efeito, a Requerida não deu cumprimento àquela determinação no prazo fixado, não tendo junto a liquidação corrigida, a demonstração de acerto ou os demais elementos quantitativos solicitados.
- 206.** Tal circunstância não obsta, porém, à prolação da presente decisão. Com efeito, encontra-se suficientemente determinado o âmbito material da revogação parcial e, consequentemente, o critério jurídico a observar na reconstituição da situação tributária da Requerente, cabendo à Administração Tributária proceder à respetiva concretização aritmética, mediante emissão da correspondente liquidação corretiva e restituição das quantias que, em função daquela revogação, se mostrem indevidamente pagas.
- 207.** Não procedendo o PPA quanto ao segmento remanescente, a restituição fica limitada à quantia que resulte da execução da revogação parcial, devendo ser deduzido qualquer montante que, entretanto, se demonstre já ter sido restituído à Requerente.

IV.D.8) DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS:

- 208.** Resta apreciar o pedido de juros indemnizatórios.
- 209.** A Requerente peticionou inicialmente juros que qualificou como «juros de mora» desde 01.09.2025.
- 210.** O Tribunal, considerando a natureza da pretensão e o princípio *iura novit curia*, assegurou expressamente o contraditório quanto à possibilidade de qualificação daquele pedido à luz do regime dos juros indemnizatórios.
- 211.** Ambas as Partes se pronunciaram.
- 212.** A Requerente passou a sustentar a aplicação do artigo 43.º da LGT, defendendo um termo inicial não anterior ao fim do prazo para decisão da reclamação graciosa.

213. A AT opôs-se, sustentando que o erro originário era exclusivamente imputável à Requerente.
214. Em matéria de juros indemnizatórios importa distinguir momentos juridicamente diferentes.

IV.D.8.1) DA INEXISTÊNCIA DE ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS NA LIQUIDAÇÃO ORIGINÁRIA:

215. O artigo 43.º, n.º 1, da LGT exige, para o nascimento do direito a juros indemnizatórios, que se determine a existência de erro imputável aos serviços do qual tenha resultado pagamento de dívida tributária superior à legalmente devida.
216. O Acórdão uniformizador do STA n.º 17/2026 reafirma que o conceito de erro imputável aos serviços, para efeitos daquele preceito, respeita a erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração e não a qualquer vício do ato tributário.
217. No presente caso, a liquidação de 05.07.2025 foi emitida com base na declaração de substituição de 29.06.2025.
218. Nessa declaração, o quadro 9 encontrava-se em branco.
219. Não resulta dos autos que a Requerente tenha, no preenchimento daquela declaração, seguido orientação genérica da AT que tivesse determinado a omissão, situação que poderia convocar o n.º 2 do artigo 43.º da LGT.
220. Pelo contrário, a própria Requerente qualifica a omissão como lapso.
221. Assim, no momento em que a liquidação foi emitida, não existia erro imputável aos serviços.
222. A AT limitou-se, nessa altura, a liquidar o imposto com base nos elementos constantes da declaração apresentada pelo sujeito passivo.
223. Não existe, portanto, fundamento para reconhecer juros indemnizatórios desde a data do pagamento ou desde 01.09.2025.

IV.D.8.2) DA EVENTUAL IMPUTABILIDADE DO ERRO APÓS A RECLAMAÇÃO GRACIOSA:

224. A conclusão precedente não esgota, todavia, a questão.
225. Uma coisa é determinar a quem é imputável a incorreção existente no momento em que foi praticada a liquidação; outra, distinta, é determinar se essa imputabilidade se mantém inalterada depois de a Administração Tributária ser chamada a reapreciar o ato e passar a dispor dos elementos necessários à respetiva correção.
226. Com efeito, ainda que a liquidação tenha sido inicialmente emitida com base nos elementos declarados pela própria contribuinte, não daí decorre que uma situação de pagamento indevido, posteriormente levada ao conhecimento da Administração, permaneça indefinidamente imputável ao sujeito passivo.
227. A partir do momento em que a Administração Tributária é chamada a reapreciar a legalidade do ato e dispõe dos elementos necessários para o corrigir, a manutenção de uma liquidação desconforme com a lei pode passar a constituir erro imputável aos serviços para efeitos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.
228. É esta a orientação que resulta do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.04.2021, Processo n.º 016/10.9BELRS 0884/17. Aí se entendeu que, embora relativamente a atos inicialmente praticados pelo próprio contribuinte ou por substituto não exista, em princípio, erro imputável aos serviços, a imputabilidade pode transferir-se para a Administração quando esta, chamada a reapreciar a situação em sede administrativa, indefere a pretensão do contribuinte e mantém a situação de ilegalidade.
229. Particularmente elucidativo para a situação dos autos é o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 16.09.2021, Processo n.º 1149/12.2BELRS. Nesse aresto estava igualmente em causa uma liquidação cuja incorreção tinha origem em elementos fornecidos pelo contribuinte. Ainda assim, o Tribunal reconheceu que a Administração podia constituir-se na obrigação de pagar juros indemnizatórios pela manutenção posterior do erro, considerando que, em caso de indeferimento tácito da reclamação graciosa, o **dies a quo** deveria coincidir com o termo do prazo legal de que a Administração dispunha para decidir.

- 230.** A mesma orientação resulta do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12.01.2023, Processo n.º 02408/16.0BEPRT. Nesse processo, a Autoridade Tributária sustentava precisamente que o erro não poderia passar a ser-lhe imputável após o indeferimento tácito porque não dispunha, durante a reclamação graciosa, de todos os elementos necessários à correção. O Tribunal não acolheu tal argumentação. Considerou que, perante a pretensão deduzida pelo contribuinte, a Administração dispusera da oportunidade de esclarecer a situação e, caso reputasse insuficientes os elementos apresentados, deveria ter exercido os poderes inquisitórios de que dispõe para obter a prova necessária, não podendo a sua inércia ser utilizada para afastar a imputabilidade da manutenção do erro.
- 231.** O referido aresto acolhe, a este respeito, a doutrina de Jorge Lopes de Sousa segundo a qual, nas situações em que a liquidação teve origem em elementos inexatos fornecidos pelo contribuinte, mas é posteriormente deduzida impugnação administrativa, o erro passa a ser imputável à Administração a partir do momento em que esta toma (ou deveria tomar) posição sobre a situação, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão fundada em pressupostos corretos. O indeferimento tácito deve, para este efeito, ser equiparado ao indeferimento expresse.
- 232.** O critério decisivo reside, portanto, em determinar se, no termo do prazo legal para decisão da reclamação graciosa, a Administração Tributária estava em condições de reconhecer a incorreção da liquidação ou, pelo menos, dispunha dos elementos que, no cumprimento dos seus deveres de instrução e de descoberta da verdade material, lhe permitiam fazê-lo.
- 233.** Revertendo ao caso dos autos, em 25.10.2025 a AT recebeu a declaração de substituição apresentada pela Requerente, na qual o quadro 9 do Anexo F se encontrava preenchido com o valor da dedução de AIMI que esta entendia dever ser considerada.
- 234.** Acresce que, no decurso do procedimento administrativo, a Requerente esclareceu que naquele valor se encontrava igualmente compreendida a parcela do AIMI suportado pela herança correspondente ao seu quinhão hereditário.
- 235.** Por outro lado, os elementos que vieram posteriormente a fundamentar a revogação parcial do ato tributário não revelam que o reconhecimento administrativo

dessa parcela da pretensão tivesse dependido da apresentação, já no decurso da arbitragem, de qualquer facto constitutivo novo até então desconhecido da Administração.

- 236.** Ao invés, o reconhecimento parcial da pretensão resultou essencialmente do confronto entre elementos que já se encontravam na esfera de disponibilidade da Administração Tributária: i) as liquidações de AIMI; ii) a declaração de substituição apresentada em 25.10.2025; iii) os rendimentos prediais nela declarados; e iv) a quota hereditária de 7/12 que veio a ser considerada pela própria Requerida.
- 237.** É particularmente significativo que, colocada posteriormente perante a mesma realidade factual e jurídica, a própria Administração tenha reconhecido parcialmente a procedência da pretensão e eliminado, nessa medida, o ato tributário sindicado.
- 238.** Assim, quando terminou o prazo de quatro meses previsto no artigo 57.º da LGT, a Administração já dispunha dos elementos necessários (ou, pelo menos, dos elementos que lhe impunham a respetiva averiguação no exercício dos seus poderes de instrução) para reconhecer a parcela da pretensão que só veio ulteriormente a acolher.
- 239.** Não tendo decidido a reclamação graciosa dentro daquele prazo, formou-se em 26.02.2026 a respetiva presunção de indeferimento tácito, mantendo-se, a partir desse momento, uma situação de pagamento de imposto que a própria Administração veio posteriormente a reconhecer como indevido na parte abrangida pela revogação.
- 240.** É, pois, a partir dessa data que a manutenção do erro deixa de poder ser imputada exclusivamente à declaração inicialmente apresentada pela contribuinte e passa a ser juridicamente imputável aos serviços.
- 241.** Encontram-se, nessa medida, preenchidos, quanto à parcela abrangida pela revogação administrativa, os pressupostos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, sendo devidos juros indemnizatórios sobre o correspondente montante de imposto indevidamente pago, desde 26.02.2026 até à data do processamento da respetiva nota de crédito, nos termos conjugados daquele preceito e do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT.

IV.D.8.3) A TÍTULO SUBSIDIÁRIO — ARTIGO 43.º, N.º 3, ALÍNEA B), DA LGT:

242. A conclusão precedente torna desnecessário o recurso, no caso concreto, ao regime autónomo previsto no artigo 43.º, n.º 3, alínea b), da LGT.
243. Ainda assim, importa assinalar que a Requerente, na sua pronúncia, invocou o n.º 3 daquele artigo, embora por referência à respetiva alínea a).
244. A situação de eliminação do ato tributário por iniciativa da Administração encontra previsão específica na alínea b) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, segundo a qual são igualmente devidos juros indemnizatórios quando, decorridos 30 dias sobre a decisão administrativa de anulação, não tenha sido processada a correspondente nota de crédito.
245. Trata-se de um fundamento autónomo relativamente ao previsto no n.º 1 do mesmo artigo, que prescinde da demonstração de erro imputável aos serviços no momento da liquidação ou da respetiva manutenção, fazendo nascer o direito a juros apenas a partir do termo daquele período de 30 dias.
246. Daí resulta que, **se não estivessem preenchidos** os pressupostos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT nos termos anteriormente expostos, sempre haveria que verificar, subsidiariamente, se, decorridos 30 dias sobre a decisão de revogação parcial, havia ou não sido processada a correspondente nota de crédito.
247. Todavia, acolhendo-se a solução anteriormente exposta e reconhecendo-se à Requerente o direito a juros indemnizatórios, relativamente à parcela abrangida pela revogação, desde 26.02.2026, o eventual direito que pudesse resultar da alínea b) do n.º 3 teria necessariamente um âmbito temporal mais restrito e ficaria integralmente compreendido naquele primeiro direito.
248. Não existe, naturalmente, lugar a qualquer duplicação ou cumulação de juros indemnizatórios sobre o mesmo capital e relativamente ao mesmo período.
249. Consequentemente, reconhecido que está o direito da Requerente nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, fica prejudicada a apreciação autónoma do fundamento subsidiário previsto no n.º 3, alínea b), do mesmo artigo, sem prejuízo da sua relevância caso não procedesse o fundamento principal.

V. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR DECIDE:

- A) DECLARAR EXTINTA A INSTÂNCIA, POR INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE (PARCIAL), QUANTO À PARTE DA LIQUIDAÇÃO DE IRS N.º 2025... E DO CORRESPONDENTE INDEFERIMENTO TÁCITO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2025... ABRANGIDA PELA REVOGAÇÃO PARCIAL DETERMINADA PELA REQUERIDA;
- B) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL QUANTO À PARTE DA LIQUIDAÇÃO QUE SUBSISTE APÓS A REFERIDA REVOGAÇÃO, DESIGNADAMENTE, QUANTO À PRETENSÃO DE DEDUÇÃO DE AIMI RESPEITANTE AOS ARTIGOS ... E ... DA FREGUESIA DE ..., ÀS FRAÇÕES A, B, O E R A X DO ARTIGO ... DA FREGUESIA DO ..., A 50% DO ARTIGO ... DA FREGUESIA DA ... E AO ARTIGO ... DA FREGUESIA DE ... ;
- C) DETERMINAR À REQUERIDA A INTEGRAL RECONSTITUIÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA RESULTANTE DA REVOGAÇÃO PARCIAL, INCLUINDO A CORREÇÃO DA LIQUIDAÇÃO DE IRS E A RESTITUIÇÃO À REQUERENTE DA QUANTIA QUE, POR EFEITO DAQUELA REVOGAÇÃO, SE MOSTRE TER SIDO PAGA EM EXCESSO, CASO A MESMA AINDA NÃO TENHA SIDO INTEGRALMENTE RESTITUÍDA;
- D) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO NA PARTE QUE EXCEDA O MONTANTE RESULTANTE DA EXECUÇÃO DA REVOGAÇÃO PARCIAL;
- E) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS QUANTO AO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE 01.09.2025 E 25.02.2026;
- F) JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS, RECONHECENDO À REQUERENTE O DIREITO A JUROS, À TAXA LEGAL, SOBRE A QUANTIA QUE DEVA SER RESTITUÍDA EM CONSEQUÊNCIA DA REVOGAÇÃO PARCIAL, DESDE A DATA DA

FORMAÇÃO DO INDEFERIMENTO TÁCITO (26.02.2026) ATÉ À DATA DO PROCESSAMENTO DA RESPETIVA NOTA DE CRÉDITO;

- G) CONDENAR A REQUERENTE E A REQUERIDA NO PAGAMENTO DAS CUSTAS DO PROCESSO, NA PROPORÇÃO DO RESPETIVO DECAIMENTO, FICANDO A CARGO DA REQUERIDA A PROPORÇÃO CORRESPONDENTE AO SEGMENTO DA PRETENSÃO SATISFEITO PELA REVOGAÇÃO PARCIAL DO ATO TRIBUTÁRIO, POR LHE SER IMPUTÁVEL A INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE NESSA PARTE, E A CARGO DA REQUERENTE A PROPORÇÃO CORRESPONDENTE AO SEGMENTO REMANESCENTE DO PEDIDO JULGADO IMPROCEDENTE, NOS TERMOS DOS 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, E 536.º, N.º 3, DO CPC, APLICÁVEIS *EX VI* DO ARTIGO 29.º, N.º 1, ALÍNEA E), DO RJAT.

VI. VALOR DO PROCESSO:

Fixa-se o valor do processo em € **21.640,89**, em conformidade com o disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, correspondente ao valor da utilidade económica do pedido indicado pela Requerente no PPA e não contestado pela Requerida. A revogação parcial superveniente não altera o valor processual determinado em função da pretensão deduzida no momento da propositura da ação.

VII. CUSTAS:

- 250.** Quanto à responsabilidade pelas custas, há que distinguir a parcela do processo que perdeu utilidade em consequência da revogação administrativa daquela em que a Requerente decai no mérito.
- 251.** Nos termos do artigo 536.º, n.º 3, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, a responsabilidade correspondente à parte extinta por inutilidade

superveniente deverá recair sobre a Requerida, por ter sido a sua atuação, já na pendência da arbitragem, que determinou a eliminação parcial do ato.

252. Não tendo a Requerida procedido à quantificação que lhe foi expressamente solicitada pelo Tribunal, a repartição das custas não pode ficar dependente de uma atuação administrativa ulterior, impondo-se fixá-la com base nos elementos objetivos disponíveis nos autos.

253. Ponderando a expressão económica dos segmentos abrangidos pela revogação parcial e daqueles em que a Requerente decai, designadamente, à luz dos valores patrimoniais tributários dos imóveis relevantes e do critério proporcional de imputação do AIMI anteriormente exposto, fixa-se o decaimento da Requerente em 21% e o da Requerida em 79%.

254. Fixo o valor das custas em € 1.224,00, calculadas em conformidade com a Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, em função do valor do pedido, a cargo da Requerente e da Requerida na proporção do respetivo decaimento, que se fixa, respetivamente, em 21% e 79%, nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT e artigos 527.º, n.ºs 1 e 2, e 536.º, n.º 3, do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 13 de outubro de 2026.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do n.º 5, do art.º 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e), do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

O Árbitro,

(Fernando Marques Simões)