CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1123/2025-T

Tema: IRS. Mais-valias imobiliárias. Valor de aquisição de imóvel construído pelo próprio sujeito passivo (artigo 46.º, n.º 3, do CIRS).

SUMÁRIO:

1. **Na alienação de prédio urbano construído pelo próprio sujeito passivo em terreno anteriormente adquirido, o valor de aquisição determina-se pelo n.º 3 do artigo 46.º do CIRS. A primeira parte aí prevista é o valor patrimonial tributário do prédio construído, inscrito na matriz na sequência da respectiva avaliação, reportado à data relevante para efeitos de inscrição (artigo 50.º, n.º 2, alínea a), do CIRS). O valor patrimonial tributário do lote de terreno, que é outra realidade matricial, não é o valor aí previsto.**

2. **Essa primeira parte existe quando o prédio construído foi declarado para inscrição, avaliado e transmitido sob artigo matricial próprio, ainda que provisório. A circunstância de a ficha de avaliação só se ter tornado definitiva depois da escritura não a afasta: o n.º 3 do artigo 46.º não remete para os valores considerados em IMT, diversamente do n.º 2 do artigo 44.º quanto ao valor de realização, nem exige que o valor patrimonial seja definitivo à data da alienação.**

3. **Esta orientação segue a jurisprudência de tribunais superiores, designadamente os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Julho de 2020 (proc. 0315/14.0BEFUN) e de 14 de Outubro de 2020 (proc. 0143/18.4BEPDL) e do Tribunal Central Administrativo Sul de 5 de Dezembro de 2024 (proc. 530/10.6BECTB).**

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

4. **O erro de direito na determinação do valor de aquisição, cometido em declaração elaborada oficiosamente pela Administração Tributária, é erro imputável aos serviços para efeitos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Bruno Ferraz Monteiro, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular no processo identificado em epígrafe, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º..., com domicílio fiscal na..., n.º ..., ..., França (Requerente), requereu a constituição de tribunal arbitral e apresentou pedido de pronúncia arbitral (PPA), em que é demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (Requerida ou AT), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

O Requerente impugna o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025..., apresentado em 28 de Maio de 2025, e, mediatamente, a liquidação de IRS n.º 2023..., de 24 de Novembro de 2023, relativa ao ano de 2019, no montante de € 31.652,03, dos quais € 27.919,27 de imposto e € 3.732,76 de juros compensatórios.

O PPA continha dois pedidos: na alínea A), a declaração de ilegalidade das liquidações de imposto municipal sobre imóveis (IMI) de 2019 e anos seguintes; na alínea B), a declaração de ilegalidade da liquidação de IRS de 2019, por ter considerado mais-valia na venda do imóvel com o artigo provisório P... quando o imóvel fora alienado por € 220.000,00, valor inferior ao valor patrimonial tributário de € 321.650,00. Alegou, em síntese, que o lote adquirido com a então cônjuge, inscrito sob o artigo ..., foi por ambos edificado com uma moradia, que esta foi declarada e avaliada em 2019 e que, tendo sido vendida por valor inferior ao que a própria AT lhe atribuiu, não houve ganho, mas perda.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 26 de Dezembro de 2025 e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, tendo sido notificado à AT em 30 de Dezembro de 2025. O Requerente não designou árbitro, pelo que o Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT. As Partes, notificadas, não manifestaram vontade de recusar a designação. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 3 de Março de 2026.

Por despacho de 9 de Março de 2026, a Requerida foi notificada nos termos do artigo 17.º do RJAT. Apresentou Resposta em 17 de Abril de 2026, com o processo administrativo. Defendeu-se por excepção, invocando a intempestividade do pedido arbitral, por o pedido de revisão ter sido apresentado depois de esgotado o prazo de 120 dias da reclamação graciosa; a cumulação ilegal de pedidos, por o IMI e o IRS não dependerem das mesmas circunstâncias de facto nem das mesmas regras de direito; a ineptidão do PPA, por ininteligibilidade do pedido e da causa de pedir e falta dos requisitos do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT; e a impropriedade do meio processual e a consequente incompetência material do tribunal, por a liquidação se encontrar em execução fiscal. Concluiu pela procedência das excepções, pela improcedência do pedido por não provado e requereu a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Por requerimento de 4 de Maio de 2026, o Requerente respondeu às excepções, desistiu do pedido formulado na alínea A) do PPA e requereu a junção, pela Requerida, dos elementos que serviram de base ao apuramento do imposto.

Por despacho de 4 de Maio de 2026 da Senhora Subdirectora-Geral, proferido por delegação de competências sobre a Informação n.º 119/2026 da Direcção de Serviços do IRS, de 9 de Abril de 2026, a AT revogou parcialmente a liquidação impugnada, por entender que o valor de realização a considerar é de € 110.000,00, e não de € 160.825,00. A revogação não foi comunicada ao CAAD. Foi o Requerente quem a juntou aos autos, por requerimento de 25 de Maio de 2026.

Por despacho de 29 de Julho de 2026, o tribunal homologou a desistência do pedido formulado na alínea A), absolvendo a Requerida desse pedido, e declarou prejudicado o conhecimento da excepção de cumulação ilegal de pedidos. Determinou o contraditório sobre a revogação

parcial, notificando a Requerida para juntar o despacho revogatório e a informação que o suporta, informar sobre a execução da anulação parcial e o estado do processo de execução fiscal, juntar a declaração oficiosa, a liquidação e os elementos informáticos invocados, e declarar se mantinha as excepções. Notificou o Requerente para declarar se mantinha interesse no prosseguimento da lide e em que medida. Suscitou, ao abrigo do n.º 3 do artigo 5.º do Código de Processo Civil (CPC), a eventual aplicação do n.º 3 do artigo 46.º do Código do IRS (CIRS) à determinação do valor de aquisição, convidando ambas as Partes a pronunciar-se, designadamente sobre a relevância da data em que a ficha de avaliação do prédio passou a definitiva, e o Requerente a juntar prova documental da construção e dos respectivos custos. Dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, fixou prazo simultâneo de dez dias para alegações escritas, a correr de 11 a 21 de Setembro de 2026, e prorrogou por dois meses, até 3 de Novembro de 2026, o prazo do n.º 1 do artigo 21.º do RJAT.

Em 2 de Setembro de 2026, a Requerida juntou quinze documentos e informou que a revogação parcial fora executada, em 11 de Maio de 2026, por documento de correcção do qual resultou a liquidação n.º 2026 ..., com € 16.187,67 de imposto e € 2.164,26 de juros compensatórios, e que o documento de correcção alterou apenas o valor de realização, mantendo o valor de aquisição de € 6.983,17. Quanto ao n.º 3 do artigo 46.º do CIRS, sustentou que o prédio, avaliado em Abril de 2019, só viu os resultados da avaliação tornarem-se definitivos e serem levados à matriz em 28 de Junho de 2019, depois da escritura de 11 de Junho de 2019; que, por isso, o IMT incidiu sobre o preço de € 220.000,00; e que, se o valor patrimonial não pôde valer para o IMT, não pode valer para o IRS, porque uma mesma realidade não pode ser considerada uma coisa e o seu contrário para os mesmos efeitos. Concluiu pela improcedência do pedido e pela absolvição do pedido. Nada declarou quanto à manutenção das excepções.

Em 10 de Setembro de 2026, o Requerente declarou manter interesse no prosseguimento dos autos quanto à parte não revogada e impugnou expressamente, entre outros, o documento de correcção e a liquidação n.º 2026 ..., que afirmou nunca lhe terem sido notificados. Juntou vinte e um documentos, entre os quais certidão da AT sobre a proveniência dos artigos matriciais, a caderneta predial do artigo ..., projectos e plantas da moradia, o histórico da descrição predial, orçamentos e facturas da construção. Declarou que não houve reinvestimento e que grande parte

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

dos documentos de despesa se perdeu. Sustentou que o valor de aquisição é o valor patrimonial tributário de € 321.650,00, resultante da primeira e única avaliação da moradia, por ser o mais elevado.

Em 15 de Setembro de 2026, o Requerente apresentou alegações. Sustentou que o artigo ... e o artigo P ... correspondem a realidades prediais distintas, o terreno para construção e a moradia nele construída; que o valor de € 321.650,00 é o valor patrimonial inicial e único da moradia; que a definitividade procedimental posterior à escritura apenas consolidou, sem alteração, o resultado da avaliação anterior; que o regime do IMT, relativo a outros sujeitos passivos, não determina o valor de aquisição em IRS; e que a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão de 5 de Dezembro de 2024, processo n.º 530/10.6BECTB, favorece a sua posição, distinguindo os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Outubro de 2020, processo n.º 0143/18.4BEPDL, e de 9 de Dezembro de 2021, processo n.º 02782/18.4BEBRG. Invocou ainda o princípio do inquisitório, a boa-fé e a proibição do venire contra factum proprium e, subsidiariamente, a inconstitucionalidade, por violação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade (artigos 13.º, 103.º, n.º 1, e 104.º, n.º 1, da Constituição), da interpretação do n.º 3 do artigo 46.º do CIRS sustentada pela Requerida, convocando os acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 211/2017, 488/2021, 110/2024 e 348/2025. Pediu a anulação da liquidação na parte subsistente.

Em 23 de Setembro de 2026, a Requerida apresentou alegações, em que reproduziu a posição assumida em 2 de Setembro de 2026 e pediu a improcedência do pedido e a absolvição do pedido.

II. SANEAMENTO

II.1. Pressupostos processuais

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, como adiante se confirma a propósito da excepção de impropriedade do meio processual. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

têm legitimidade e estão regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

II.2. Da desistência do pedido relativo ao IMI e da cumulação de pedidos

Por despacho de 29 de Julho de 2026 foi homologada a desistência do pedido formulado na alínea A) do PPA, com absolvição da Requerida desse pedido, nos termos dos artigos 285.º, n.º 1, e 290.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A excepção de cumulação ilegal de pedidos assentava, exclusivamente, na diversidade entre o regime do IMI e o do IRS. Subsistindo um único pedido, o seu conhecimento está prejudicado, o que se declara.

II.3. Das alegações da Requerida

O prazo simultâneo para alegações terminou em 21 de Setembro de 2026, como se fixou no despacho de 29 de Julho de 2026. A Requerida apresentou-as em 23 de Setembro de 2026, segundo dia útil subsequente, dentro do período previsto no n.º 5 do artigo 139.º do CPC. As alegações reproduzem, sem matéria nova, a posição expressa no requerimento de 2 de Setembro de 2026, sobre a qual o Requerente já se pronunciara. O tribunal toma-as em consideração.

II.4. Da excepção de intempestividade

A Requerida sustenta que o pedido de revisão foi apresentado depois de esgotado o prazo de 120 dias da reclamação graciosa, pelo que o prazo do pedido arbitral se contaria do termo do pagamento voluntário, estando há muito ultrapassado.

A excepção não procede.

O pedido arbitral tem por objecto imediato o indeferimento tácito de um pedido de revisão. O prazo para o apresentar é de 90 dias contados da formação da presunção de indeferimento tácito, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e da alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). O pedido de revisão foi apresentado em 28 de Maio de 2025 e não foi decidido. A presunção de indeferimento formou-

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

se decorrido o prazo de quatro meses dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária (LGT), a 29 de Setembro de 2025. O PPA foi apresentado em 26 de Dezembro de 2025, dentro do prazo de 90 dias.

A Requerida faz depender a tempestividade do pedido arbitral da tempestividade do pedido de revisão, aferida apenas pela primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (revisão por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação). Esquece a segunda parte do preceito, que admite a revisão por iniciativa da administração tributária no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços. Essa revisão pode ser pedida pelo contribuinte, que fica investido no direito a uma decisão, como sumariou o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 14 de Março de 2012, processo n.º 01007/11. A liquidação é de 24 de Novembro de 2023 e o pedido de revisão foi apresentado em 28 de Maio de 2025, dentro dos quatro anos. O tributo não foi pago, como a própria Requerida afirma na Informação n.º 119/2026 e resulta da certidão do processo de execução fiscal. Qualquer dos pressupostos temporais está, pois, verificado.

Resta o pressuposto material, o erro imputável aos serviços. Ele é, ao mesmo tempo, condição da via procedimental e fundamento substantivo do pedido, pelo que dele se conhece com o mérito (ponto V.10).

Julga-se improcedente a excepção de intempestividade, sem prejuízo do conhecimento, em sede de mérito, do erro imputável aos serviços.

II.5. Da excepção de ineptidão do pedido de pronúncia arbitral

A Requerida alega que o PPA contém uma amálgama confusa de factos, é em pontos ininteligível, não permite identificar o pedido e a causa de pedir e não observa o n.º 2 do artigo 10.º do RJAT.

O articulado é de leitura difícil: transcreve o pedido de revisão, alterna entre IMI e IRS e repete a numeração. A ineptidão exige, porém, falta ou ininteligibilidade do pedido ou da causa de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

pedir, contradição entre ambos ou cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis (artigo 186.º, n.º 2, do CPC) e, em bom rigor, tal não ocorre.

O pedido subsistente é a declaração de ilegalidade da liquidação de IRS de 2019; a causa de pedir é a inexistência de ganho na alienação do prédio construído, vendido por preço inferior ao valor patrimonial que a AT lhe fixou. O PPA identifica o acto, o valor da utilidade económica do pedido (€ 31.652,03) e os meios de prova.

A Requerida, de resto, compreendeu o pedido: identificou o acto pelo número, descreveu a factualidade em trinta e um pontos na Informação n.º 119/2026, apreciou o mérito e deferiu parcialmente a pretensão. Mesmo que alguma deficiência existisse, não seria julgada procedente a arguição, porque a Requerida interpretou convenientemente a petição (artigo 186.º, n.º 3, do CPC).

Julga-se improcedente a excepção de ineptidão.

II.6. Da excepção de impropriedade do meio processual e de incompetência material

A Requerida sustenta que, encontrando-se a liquidação em execução fiscal, o processo arbitral não é o meio próprio, e que o tribunal é materialmente incompetente.

O objecto do processo é a legalidade de um acto de liquidação de IRS, que cabe na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT. A instauração de execução fiscal para cobrança coerciva do imposto não transfere a apreciação da legalidade da liquidação para o processo executivo: a oposição à execução tem fundamentos próprios (artigo 204.º do CPPT) e a ilegalidade em concreto da liquidação discute-se nos meios impugnatórios, entre os quais o arbitral. O pedido não visa qualquer acto do processo de execução fiscal.

Julgam-se improcedentes as excepções de impropriedade do meio processual e de incompetência material.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

II.7. Da revogação parcial, da substituição do acto impugnado e do objecto do processo

A revogação parcial foi decidida em 4 de Maio de 2026, fora do prazo de 30 dias do n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, contado do conhecimento do pedido pela AT, em 30 de Dezembro de 2025, e sem a comunicação ao CAAD que o preceito exige. A extemporaneidade não lhe retira validade, por se tratar de decisão favorável ao sujeito passivo, mas determina as consequências que a seguir se fixam, depois de assegurado o contraditório pelo despacho de 29 de Julho de 2026.

A execução da revogação não se limitou a reduzir a liquidação impugnada. A AT anulou-a integralmente (anulação n.º 2026...) e emitiu, em sua substituição, a liquidação n.º 2026..., de 16 de Maio de 2026, que mantém o valor de aquisição de € 6.983,17, altera o valor de realização para € 110.000,00 e apura € 16.187,67 de imposto e € 2.164,26 de juros compensatórios, no total de € 18.351,93.

Daqui decorrem duas consequências.

Quanto à parte eliminada, a diferença entre € 31.652,03 e € 18.351,93, no montante de € 13.300,10 (€ 11.731,60 de imposto e € 1.568,50 de juros compensatórios), a lide tornou-se supervenientemente inútil, o que determina a extinção parcial da instância (artigo 277.º, alínea e), do CPC).

Quanto à parte mantida, o novo acto reproduz o conteúdo do acto impugnado e assenta no mesmo valor de aquisição cuja ilegalidade é o fundamento do pedido. O n.º 2 do artigo 13.º do RJAT dispõe que, quando o acto objecto do pedido seja *"total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro"*, o sujeito passivo é notificado para se pronunciar, *"prosseguindo o procedimento relativamente a esse último acto se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse"*. A regra vale, por identidade de razão, para a substituição ocorrida já na pendência do processo, como se assinalou no despacho de 29 de Julho de 2026, e tem paralelo no artigo 64.º, n.ºs 1 e 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável por remissão da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A notificação que a Requerida omitiu foi feita pelo tribunal. O Requerente, no prazo fixado, declarou manter interesse quanto à parte não revogada e impugnou expressamente a nova liquidação, e reiterou-o nas alegações. A Requerida pronunciou-se sobre a questão de fundo, que é a mesma, em 2 e em 23 de Setembro de 2026.

A circunstância de o novo acto ter sido praticado depois do prazo do n.º 1 do artigo 13.º do RJAT não obsta a esta solução. O n.º 3 do mesmo artigo impede a AT de praticar, findo esse prazo, novo acto tributário quanto ao mesmo sujeito passivo, imposto e período, salvo com fundamento em factos novos. O acto em causa limitou-se a executar uma anulação parcial favorável ao Requerente, sem agravar a sua posição. E, ainda que se lhe apontasse irregularidade por esse motivo, a consequência seria a sua eliminação, que é o resultado a que o processo poderá conduzir.

A alegada falta de notificação da liquidação n.º 2026 ... ao Requerente não obsta ao seu conhecimento. O acto foi trazido aos autos pela própria Requerida e o Requerente pediu expressamente a sua apreciação. A falta de notificação afectaria a eficácia do acto em relação ao Requerente, não a sua existência.

O processo prossegue, assim, contra a liquidação n.º 2026..., na qual se concentra a parte subsistente do acto originariamente impugnado, e contra o indeferimento tácito do pedido de revisão.

Não há nulidades, outras excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Considerando as posições das Partes, as questões a decidir são as seguintes:

(i) Qual o valor de aquisição a considerar, para efeitos de mais-valias, na alienação de quota-parte de prédio urbano construído pelos próprios sujeitos passivos sobre lote de terreno anteriormente adquirido, e em particular se é aplicável o n.º 3 do artigo 46.º do CIRS e qual a relevância de a ficha de avaliação do prédio só se ter tornado definitiva depois da escritura;

(ii) Se existe erro imputável aos serviços, para efeitos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT;

(iii) As consequências da decisão, incluindo quanto às questões cujo conhecimento possa ficar prejudicado.

Cumpre apreciar e decidir:

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Com relevância para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

a) O Requerente e B..., então casados, adquiriram, em comum e partes iguais, o lote de terreno sito na Rua ..., ..., ..., descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Almada sob o número ..., com aquisição registada a seu favor pela Ap. 59, de 7 de Agosto de 2002.

b) O lote estava inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., proveniente do artigo ... da extinta freguesia de ..., como terreno para construção, com o valor patrimonial tributário de € 13.966,34, e ano de inscrição de 1998.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

c) No lote foi construída pelos seus proprietários uma moradia unifamiliar de três pisos, com cinco divisões, área de implantação de 167,41 m2, área bruta de construção de 371,34 m2, área bruta dependente de 27,30 m2 e área bruta privativa de 344,04 m2, num terreno com 350 m2. Sobre o prédio foram registadas, a favor do Banco ..., S.A., três hipotecas, pelas Ap. 60, de 7 de Agosto de 2002, Ap. 61, de 8 de Abril de 2004, e Ap. 50, de 22 de Novembro de 2004.

d) As obras foram concluídas em 10 de Abril de 2005. A licença de utilização foi emitida em 9 de Novembro de 2018.

e) Em 24 de Abril de 2019, o Requerente apresentou no Serviço de Finanças de Almada-... a declaração modelo 1 de IMI n.º..., com o motivo *"5 - Prédio Omisso"*, indicando como identificação matricial de origem o artigo ..., como comproprietários, na proporção de metade cada, o Requerente e B..., como data de conclusão das obras 10 de Abril de 2005, como data da licença de utilização 9 de Novembro de 2018 e como data do facto 31 de Dezembro de 2015. Ao prédio foi atribuído o artigo provisório P... .

f) O prédio foi avaliado pela AT, ficha de avaliação n.º ..., com data de 28 de Abril de 2019 segundo a caderneta predial, tendo-lhe sido fixado o valor patrimonial tributário de € 321.650,00, resultante da fórmula Vt = 615,00 × 315,3488 × 1,00 × 1,55 × 1,070 × 1,00. A Informação n.º 119/2026 indica, em pontos diferentes, as datas de 28 e de 29 de Abril de 2019.

g) Segundo a Informação n.º 119/2026, a ficha de avaliação passou a definitiva para produção de efeitos, e foi inserida automaticamente na matriz, em 28 de Junho de 2019. Não consta dos autos pedido de segunda avaliação, e o valor fixado não sofreu alteração.

h) O histórico do artigo ... regista o valor patrimonial tributário de € 321.650,00 com data de alteração de liquidação de 31 de Dezembro de 2015 e data de sistema de 28 de Junho de 2019, e um segundo registo, de igual valor, com data de 11 de Junho de 2019 e data de sistema de 1 de Julho de 2019. Regista, posteriormente, os valores de € 324.062,38, em 2022, e de € 338.645,19, em 2025.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

i) Em 7 de Junho de 2019 foram efectuadas, em nome dos adquirentes, as liquidações de IMT n.ºs ... e ..., ambas sobre o valor de € 220.000,00. Não foram efectuadas liquidações adicionais de IMT.

j) Por escritura pública de 11 de Junho de 2019, lavrada no cartório do notário ..., em Almada, o Requerente, representado por procuradora, e B... venderam, em comum e partes iguais, pelo preço de € 220.000,00, a C... e D..., *"o prédio urbano, destinado a habitação"*, identificado na escritura como tendo sido participado para inscrição em 24 de Abril de 2019, *"a que foi atribuído o artigo provisório P..., inscrito na matriz da União das freguesias de ... e ..."*. Ficou assegurado o cancelamento das três hipotecas referidas em c).

l) O prédio vendido passou a estar inscrito, a título definitivo, sob o artigo ... da União das Freguesias ...e ..., com ano de inscrição de 2019 e valor patrimonial tributário inicial de € 321.650,00. Por certidão de 3 de Agosto de 2026, a AT certificou que o artigo... teve proveniência no artigo ..., o qual proveio do artigo ... .

m) O Requerente não declarou a alienação. Em 17 de Novembro de 2020 foi instaurado em seu nome o procedimento de gestão de divergências n.º..., relativo a 2019.

n) Em 20 de Novembro de 2023, os serviços da AT elaboraram oficiosamente, em nome do Requerente, com o motivo *"Faltosos"*, a declaração modelo 3 de IRS de 2019 n.º..., com anexo G, inscrevendo no campo 4001 do quadro 4 a alienação, em Junho de 2019, de quota-parte de 50% do prédio inscrito sob o artigo ... da freguesia ..., pelo valor de realização de € 160.825,00, e a respectiva aquisição em Maio de 1998, pelo valor de € 6.983,17.

o) O valor de realização de € 160.825,00 corresponde a metade do valor patrimonial tributário de € 321.650,00. O valor de aquisição de € 6.983,17 corresponde a metade do valor patrimonial tributário de € 13.966,34 do artigo ... .

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

p) Com base nessa declaração foi emitida, em 24 de Novembro de 2023, a liquidação de IRS n.º 2023..., com € 27.919,27 de imposto e € 3.732,76 de juros compensatórios, no total de € 31.652,03.

q) A quantia liquidada não foi paga e deu origem ao processo de execução fiscal n.º ...2024... .

r) Em 28 de Maio de 2025, o Requerente apresentou pedido de revisão da liquidação de IRS de 2019, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, invocando erro imputável aos serviços. Foi instaurado em 30 de Maio de 2025 o procedimento de revisão oficiosa n.º ...2025..., que não foi decidido.

s) Por despacho de 4 de Maio de 2026, proferido por delegação de competências sobre a Informação n.º 119/2026 da Direcção de Serviços do IRS, de 9 de Abril de 2026, a AT revogou parcialmente a liquidação n.º 2023..., com fundamento em que, não tendo a ficha de avaliação passado a definitiva antes das liquidações de IMT, e não tendo havido liquidação adicional, o valor de realização a considerar é o valor de € 220.000,00 sobre que incidiu o IMT, ou seja, € 110.000,00 quanto à quota-parte do Requerente.

t) Em execução desse despacho, foi recolhido em 11 de Maio de 2026 o documento de correcção n.º ...-2019-..., que alterou apenas o valor de realização, de € 160.825,00 para € 110.000,00. Dele resultou a anulação da liquidação n.º 2023... (n.º 2026...) e a liquidação n.º 2026..., de 16 de Maio de 2026, emitida em 2 de Junho de 2026, com rendimento global e colectável de € 49.867,37, € 16.187,67 de imposto e € 2.164,26 de juros compensatórios, no total de € 18.351,93.

u) O rendimento de € 49.867,37 corresponde a 50% da diferença entre o valor de realização de € 110.000,00 e o valor de aquisição de € 6.983,17 multiplicado pelo coeficiente de 1,47 (€ 10.265,26). A liquidação n.º 2026... não integra outros rendimentos.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

v) No processo de execução fiscal n.º ...2024... foi anulada a quantia de € 13.300,10, subsistindo € 18.351,93 de quantia exequenda, € 3.878,72 de juros de mora e € 406,86 de custas. Não foram constituídas garantias nem registadas penhoras.

x) Nenhuma quantia foi paga por conta das liquidações de IRS de 2019.

z) Com o requerimento de 10 de Setembro de 2026, o Requerente juntou projectos de especialidades e plantas da moradia, orçamentos de 2003 e 2004 dirigidos ao Requerente e facturas de 2002 a 2004 relativas a trabalhos e materiais de construção.

Factos não provados

a) Não se provou o montante total dos custos de construção da moradia, nem que o valor do terreno, acrescido desses custos, excedesse o valor patrimonial tributário de € 321.650,00. O próprio Requerente declara que este é o valor mais elevado.

b) Não se provou que o valor de realização tenha sido reinvestido nos termos do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS. O Requerente declarou que não houve reinvestimento.

Não existem outros factos não provados com relevância para a decisão.

Fundamentação da matéria de facto

O tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis por força das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

Os factos foram apreciados em função da sua relevância jurídica (artigo 596.º do CPC, aplicável por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT):

- Os factos a), c) e j) resultam da escritura de 11 de Junho de 2019, constante do processo administrativo, conjugada, quanto ao facto c), com a declaração modelo 1 e com os documentos juntos pelo Requerente;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

- O facto b), do detalhe matricial do artigo ... (documentos n.ºs 12 e 13 juntos pela Requerida em 2 de Setembro de 2026);
- Os factos d) e e), da declaração modelo 1 de IMI (documento n.º 15 da Requerida);
- O facto f), da caderneta predial do artigo ... (documento n.º 3 junto pelo Requerente em 10 de Setembro de 2026) e da Informação n.º 119/2026;
- O facto g), da Informação n.º 119/2026, cujo teor a Requerida reiterou nas peças de 2 e de 23 de Setembro de 2026 e que o Requerente aceita;
- O facto h), do histórico de valores patrimoniais do artigo ... (documento n.º 14 da Requerida);
- O facto i), das liquidações de IMT (documentos n.ºs 10 e 11 da Requerida) e da Informação n.º 119/2026;
- O facto l), da caderneta predial e da certidão de 3 de Agosto de 2026 (documentos n.ºs 2 e 3 do Requerente) e do histórico do artigo ... (documento n.º 14 da Requerida);
- os factos m) a o), da Informação n.º 119/2026 e da declaração oficiosa (documento n.º 2 da Requerida);
- O facto p), da demonstração de liquidação (documento n.º 4 da Requerida);
- O facto q), da certidão de dívida e da situação global do processo de execução fiscal (documentos n.ºs 6 e 9 da Requerida);
- O facto r), da Informação n.º 119/2026 e do processo administrativo;
- Os factos s) a u), do despacho de revogação parcial e da Informação que o suporta (documento n.º 1 da Requerida), do documento de correcção (documento n.º 3), do documento de anulação (documento n.º 7) e da demonstração da liquidação n.º 2026 ... (documento n.º 8), cujo resultado o tribunal confirmou por cálculo aritmético;
- Os factos v) e x), da situação global do processo de execução fiscal (documento n.º 9 da Requerida) e da Informação n.º 119/2026;
- O facto z), dos documentos juntos pelo Requerente.

A convicção do tribunal assentou na análise crítica da prova documental e do processo administrativo, cuja autenticidade nenhuma das Partes pôs em causa.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A construção da moradia pelos comproprietários (facto c)) resulta da conjugação da declaração modelo 1 com o motivo *"prédio omisso"*, apresentada pelo Requerente como comproprietário, dos projectos, orçamentos e facturas juntos e da circunstância de a Requerida não a ter contestado em momento algum, tendo, pelo contrário, partido dela na Informação n.º 119/2026 e nas peças posteriores.

Quanto ao facto f), a divergência entre 28 e 29 de Abril de 2019 resulta de documentos da própria Requerida e deve ser considerada irrelevante para a decisão em apreço: em qualquer das datas, a avaliação é anterior à escritura.

Quanto aos factos não provados, os documentos juntos pelo Requerente comprovam a realização da obra, mas não permitem apurar o custo total da construção, como o próprio Requerente reconhece.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova (artigo 607.º, n.º 5, do CPC), e sem prejuízo da força probatória plena dos documentos autênticos (artigo 371.º do Código Civil), o tribunal deu como provados os factos supra.

Não se deram como provadas nem como não provadas as afirmações conclusivas ou de direito.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

V. MATÉRIA DE DIREITO

V.1. O quadro normativo

Constituem mais-valias os ganhos obtidos com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS). O ganho sujeito a imposto é a diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais (artigo 10.º, n.º 4, alínea a)), e o saldo é considerado nos termos do artigo 43.º.

O valor de realização é, na alienação onerosa de imóveis, o valor da contraprestação, prevalecendo, quando superiores, *"os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis"* (artigo 44.º, n.ºs 1, alínea f), e 2).

O valor de aquisição de imóveis adquiridos a título oneroso é *"o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT)"* (artigo 46.º, n.º 1). Para os imóveis construídos pelo próprio sujeito passivo, rege o n.º 3 do mesmo artigo:

> *"O valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele."*

O valor do terreno determina-se pelas regras dos n.ºs 1 e 2 (artigo 46.º, n.º 4). Para efeitos de correcção monetária, a data de aquisição, *"nos casos previstos no n.º 3 do artigo 46.º"*, *"é a data relevante para efeitos de inscrição na matriz"* (artigo 50.º, n.º 2, alínea a)).

As normas citadas têm a redacção vigente em 2019, que se mantém, introduzida com a republicação do CIRS pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O valor de realização deixou de estar em discussão. A Requerida fixou-o em € 110.000,00 e o Requerente aceita-o. O litígio subsistente respeita apenas ao valor de aquisição.

V.2. A questão está compreendida na causa de pedir

A Informação n.º 119/2026 observa que o Requerente não pôs em causa, no PPA, o valor de aquisição.

O PPA alegou os factos que integram a previsão do n.º 3 do artigo 46.º do CIRS: que o lote foi edificado pelo Requerente e pela então cônjuge, que a moradia foi declarada e avaliada em 2019 com o valor patrimonial de € 321.650,00, que foi vendida por € 220.000,00 e que, por isso, não houve ganho. O que o Requerente fez foi retirar desses factos uma conclusão jurídica imperfeita, ao comparar o preço com o valor patrimonial do bem vendido.

A qualificação jurídica dos factos alegados não está na disponibilidade das Partes (artigo 5.º, n.º 3, do CPC). O tribunal suscitou-a no despacho de 29 de Julho de 2026, ambas as Partes se pronunciaram sobre ela duas vezes e a Requerida juntou a prova que entendeu pertinente. Não há alteração da causa de pedir, nem decisão-surpresa (artigo 3.º, n.º 3, do CPC), e o pedido, a anulação da liquidação, é o mesmo desde o início.

O vício invocado desde o PPA é o erro na quantificação da mais-valia, por se ter tributado um ganho inexistente, ao passo que identificar a norma que rege essa quantificação cabe ao tribunal.

O Supremo Tribunal Administrativo entendeu não haver excesso de pronúncia quando o tribunal mobiliza argumentos de direito para verificar se a AT devia ter considerado outro valor patrimonial como valor de aquisição, alegada a violação do n.º 3 do artigo 46.º do CIRS (acórdão de 17 de Fevereiro de 2021, processo n.º 01449/11.9BELRS, sumário I).

Essa violação foi expressamente alegada pelo Requerente no requerimento de 10 de Setembro de 2026 e nas alegações. A própria Requerida, na Informação n.º 119/2026, reapreciou a quantificação do ganho e alterou o valor de realização com fundamento que o Requerente não formulara nesses termos.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

V.3. O bem alienado é um prédio construído pelos próprios sujeitos passivos

O bem alienado em 11 de Junho de 2019 não foi o lote de terreno adquirido pelos vendedores. Foi *"o prédio urbano, destinado a habitação"*, participado para inscrição em 24 de Abril de 2019 e identificado na escritura pelo artigo provisório P..., depois convertido no artigo ... (factos j) e l)). A própria Requerida o reconhece: na declaração que elaborou oficiosamente identificou o bem alienado pelo artigo ... (facto n)) e, nas alegações, descreve a alienação do imóvel inscrito sob o artigo P... .

Esse prédio foi construído pelos seus proprietários sobre o lote que antes haviam adquirido (factos a) a d)). É o caso típico do n.º 3 do artigo 46.º do CIRS, e a Requerida não sustenta o contrário. O único argumento que opõe à aplicação da norma é o da não definitividade do valor patrimonial à data da escritura, que adiante se aprecia.

O valor de aquisição de € 6.983,17 corresponde a metade do valor patrimonial do artigo ..., um terreno para construção inscrito em 1998, e a data de aquisição de Maio de 1998 é a do ano de inscrição desse artigo (factos b), n) e o)). A liquidação tratou, assim, a venda de uma moradia de três pisos como se fosse a venda do terreno em que foi implantada, e mediu o ganho como se a construção não existisse. O resultado é tributar como ganho, por inteiro, o valor que a construção incorporou no imóvel. O n.º 3 do artigo 46.º do CIRS existe para que a construção seja considerada no valor de aquisição, através do valor patrimonial do prédio construído ou, se superior, do custo comprovado da obra acrescido do valor do terreno.

V.4. A primeira parte do n.º 3 do artigo 46.º: o valor patrimonial inscrito do prédio construído

A norma prevê dois valores: o valor patrimonial inscrito na matriz e, se superior, o valor do terreno acrescido dos custos de construção devidamente comprovados. O segundo funciona em benefício do sujeito passivo, que dele se pode valer se demonstrar os custos.

O valor patrimonial a que se refere a primeira parte é o do imóvel construído, que é o objecto da norma (*"imóveis construídos"*). O valor do terreno aparece apenas na segunda parte,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

acompanhado dos custos de construção. A lei não prevê que o valor patrimonial do terreno, só por si, tome o lugar do valor patrimonial do prédio construído quando este existe.

A referência temporal resulta da conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artigo 50.º do CIRS: para os casos do n.º 3 do artigo 46.º, a data de aquisição é a data relevante para efeitos de inscrição na matriz. A lei toma, assim, como momento de aquisição do prédio construído o da sua inscrição matricial, a que corresponde, no CIMI, o dever de apresentar a declaração de inscrição no prazo de 60 dias após a conclusão das obras de edificação (artigo 13.º, n.º 1, alínea d), do CIMI). O valor patrimonial relevante é o fixado nessa inscrição, e não actualizações ou reavaliações posteriores.

É a leitura do Supremo Tribunal Administrativo, o qual, no acórdão de 1 de Julho de 2020, processo n.º 0315/14.0BEFUN, sumariou que *"o valor de aquisição do imóvel construído pelos sujeitos passivos corresponde ao valor de inscrição matricial do imóvel quando ele ingressa na titularidade dos proprietários, a não ser que os mesmos comprovem que é superior o valor do terreno, acrescido dos custos de construção"*. No acórdão de 14 de Outubro de 2020, processo n.º 0143/18.4BEPDL, num caso de moradia edificada em terreno para construção adquirido omisso na matriz e inscrita como prédio novo, concluiu que o *"valor inscrito na matriz"* a que se refere o n.º 3 do artigo 46.º *"se deve reportar à data da conclusão das obras e respetiva inscrição"*, por referência ao artigo 14.º, n.º 1, alínea d), do Código da Contribuição Autárquica, a que corresponde o artigo 13.º, n.º 1, alínea d), do CIMI, e ao artigo 50.º, n.º 2, alínea a), do CIRS, recusando o valor patrimonial actualizado à data da venda.

O Tribunal Central Administrativo Sul seguiu a mesma orientação, no acórdão de 5 de Dezembro de 2024, processo n.º 530/10.6BECTB, num caso de prédio urbano construído pelos sujeitos passivos em terreno rústico, afirmando que *"é com a inscrição na matriz do prédio novo construído que se fixa, para estes efeitos, o momento de aquisição desse mesmo prédio"* e tomando como valor de aquisição o valor patrimonial fixado na primeira inscrição do prédio construído, em detrimento de avaliação posterior.

Aplicando ao caso, o prédio construído foi declarado para inscrição em 24 de Abril de 2019, avaliado, e inscrito com o valor patrimonial de € 321.650,00, que é o seu valor patrimonial

inicial e o único que lhe foi atribuído até à alienação (factos e) a h) e l)). Não há valor patrimonial anterior do prédio construído que pudesse prevalecer, nem está em causa qualquer actualização ou reavaliação posterior, que a jurisprudência citada afasta. O Requerente invoca o primeiro valor, e não os de 2022 ou de 2025.

O valor de aquisição da quota-parte de metade transmitida pelo Requerente é, assim, de € 160.825,00.

V.5. O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Dezembro de 2021, processo n.º 02782/18.4BEBRG

Este acórdão, invocado e discutido pelo Requerente nas alegações, contém uma afirmação que, contudo, aponta noutro sentido. Aí se escreve: *"Não ocorrendo, in casu, a primeira variável, ou seja, não se tratando de uma situação em que já existia um imóvel (prédio para habitação), posteriormente, na totalidade, reconstruído pelo impugnante, mas, sendo a realidade a da, prévia, existência de uma parcela de terreno para construção, onde este edificou uma moradia (habitação unifamiliar), o procurado e conflituoso valor de aquisição tem de ser, por imposição legal, correspondente ao valor desse terreno, com a adição dos custos da construção do edificado, 'devidamente comprovados'"*.

A afirmação retoma uma fórmula do acórdão de 1 de Julho de 2020, processo n.º 0315/14.0BEFUN, repetida no acórdão de 17 de Fevereiro de 2021, processo n.º 01449/11.9BELRS, segundo a qual a primeira parte é o *"valor patrimonial tributário do imóvel originário (quando este seja depois objecto de reconstrução total, dando origem a um novo imóvel)"*. Os tribunais que a enunciaram não a aplicaram como restrição.

No processo n.º 0315/14.0BEFUN, o Supremo tomou como valor de aquisição o valor patrimonial fixado na inscrição, em 1991, do imóvel construído pelos recorrentes.

No processo n.º 0143/18.4BEPDL, tratou como primeira parte o valor inscrito após a conclusão de moradia nova em terreno para construção.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 530/10.6BECTB, transcreveu a mesma fórmula e aplicou o valor patrimonial da primeira inscrição de prédio novo construído em terreno rústico.

A afirmação do acórdão de 9 de Dezembro de 2021 deve, assim, ser lida à luz dos factos que decidiu. Naquele processo, a moradia, concluída em 2008, foi vendida em 2014 sem inscrição matricial própria, que só ocorreu em 2018: o acórdão regista que *"no momento da alienação"* foi transmitida a parcela de terreno, *"por consubstanciar, à data, a única realidade jurídico-tributária (matricial)"*, e que essas construções são muitas vezes *"transmitidas sem precedente inscrição matricial própria"*.

O valor patrimonial que a primeira instância considerara para a moradia era um valor obtido no simulador do valor patrimonial tributário (SIMMI), e não um valor inscrito na matriz. Não havia, à data da venda, avaliação nem valor patrimonial do prédio construído. A primeira parte do n.º 3 do artigo 46.º não podia operar, e restava a segunda, com o ónus da prova dos custos a cargo do sujeito passivo.

Pelo contrário, o caso presente nos autos é o oposto. O prédio construído foi declarado (modelo 1 de 24 de Abril de 2019), avaliado (ficha n.º...) e transmitido sob o artigo próprio P..., que a escritura identifica como *"inscrito na matriz"*, e o valor patrimonial de € 321.650,00 foi inscrito como valor do prédio construído (factos e) a h), j) e l)).

A primeira parte existe e excluí-la equivaleria a eliminar, para todas as moradias construídas em terreno próprio, uma das duas alternativas que o legislador consagrou, contra a letra do n.º 3 do artigo 46.º, que se refere a *"imóveis construídos"* sem distinguir construção nova de reconstrução, e contra a alínea a) do n.º 2 do artigo 50.º, que pressupõe precisamente a inscrição matricial do prédio construído.

Essa exclusão também não corresponde ao que o Supremo Tribunal Administrativo decidiu nos acórdãos de 1 de Julho e de 14 de Outubro de 2020, citados no ponto anterior, nem ao que o Tribunal Central Administrativo Sul decidiu em 2024, em casos de prédios construídos sobre terreno e inscritos na matriz.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A presente decisão aplica essa jurisprudência a uma situação de facto que o acórdão de 9 de Dezembro de 2021 não apreciou: a de prédio construído declarado para inscrição pelos alienantes e transmitido sob artigo matricial próprio, com valor patrimonial fixado por avaliação anterior à transmissão e levado à matriz, sem alteração, muito antes da liquidação.

Não há, por isso, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito.

A Requerida, por seu lado, não invocou este acórdão, nem a tese da inaplicabilidade da primeira parte a construções sobre terreno e partiu, aliás, do pressuposto contrário: o único obstáculo que apontou ao valor de € 321.650,00 foi a data em que se tornou definitivo.

V.6. A data em que o valor patrimonial se tornou definitivo

A Requerida sustenta que, à data da escritura, o valor patrimonial de € 321.650,00 ainda não era definitivo nem estava levado à matriz, o que só sucedeu em 28 de Junho de 2019 (facto g)). O argumento não procede, por três razões que se expõem de seguida.

a) O n.º 3 do artigo 46.º do CIRS manda atender ao *"valor patrimonial inscrito na matriz"*. Não exige que esse valor esteja inscrito, ou seja definitivo, na data da alienação. A data da alienação é a referência do valor de realização. O valor de aquisição reporta-se à aquisição, e a lei fixa a data de aquisição do prédio construído na data relevante para efeitos de inscrição na matriz (artigo 50.º, n.º 2, alínea a)). Essa data é anterior à escritura, quer se tome a data da conclusão das obras, 10 de Abril de 2005, quer a data do facto declarada e registada na matriz, 31 de Dezembro de 2015, quer a data da declaração, 24 de Abril de 2019 (factos d), e) e h)).

b) O valor que se tornou definitivo e foi inscrito na matriz é o mesmo que a avaliação fixou antes da venda. Em 28 de Junho de 2019 não houve nova avaliação, nem alteração de elementos, nem novo valor: houve a passagem da ficha de avaliação a definitiva, esgotada a possibilidade de pedido de segunda avaliação (artigo 76.º do CIMI), e a inscrição oficiosa do valor patrimonial definitivo (artigo 13.º, n.º 3, alínea e), do CIMI).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A matriz atribui a esse valor efeitos desde 31 de Dezembro de 2015 (facto h)). A definitividade consolidou o resultado da primeira avaliação; não o substituiu.

O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Fevereiro de 2021, processo n.º 01449/11.9BELRS, recusou relevância ao valor patrimonial *"fixado após a venda"*. Os factos eram diferentes. O alienante nunca promovera a inscrição do prédio construído, que só foi declarado pelos adquirentes, já depois da venda, e havia na matriz, para o mesmo artigo, um valor patrimonial anterior. Aqui, a declaração foi apresentada pelos alienantes, a avaliação foi feita antes da venda e o prédio foi transmitido sob o artigo que essa declaração originou (factos e), f) e j)). Depois da venda, apenas se tornou definitivo o mesmo valor (facto g)). O valor patrimonial do artigo ..., que se manteve na matriz, respeita ao terreno para construção, outra realidade matricial, e não ao prédio construído transmitido.

c) A liquidação de IRS foi efectuada em 24 de Novembro de 2023 (facto p)). Nessa data, o valor inicial de € 321.650,00 constava da matriz, como valor definitivo, desde 28 de Junho de 2019. A Requerida dispunha dele e usou-o, aliás, como valor de realização na declaração oficiosa (factos n) e o)). Não havia, quando liquidou, qualquer incerteza quanto ao valor patrimonial inscrito do prédio construído.

V.7. O argumento da simetria com o IMT

A Requerida argumenta que, se o valor patrimonial de € 321.650,00 não pôde valer para o IMT, não pode valer para o IRS, porque uma mesma realidade não pode ser considerada uma coisa e o seu contrário para os mesmos efeitos. Contudo, a premissa é inexacta, pois os efeitos não são os mesmos, e as normas também não.

O n.º 2 do artigo 44.º do CIRS liga expressamente o valor de realização aos valores considerados para efeitos de liquidação de IMT. É essa ligação que explica a revogação parcial: o IMT incidiu sobre € 220.000,00, e a Requerida reduziu o valor de realização em conformidade.

O n.º 3 do artigo 46.º não contém ligação equivalente. Para os imóveis adquiridos a título oneroso, o n.º 1 do artigo 46.º remete para o IMT; para os imóveis construídos pelo próprio sujeito passivo, cuja construção não é adquirida por transmissão onerosa nem dá lugar a IMT, a lei remete para o valor patrimonial inscrito na matriz. Transpor a solução adoptada no IMT para o valor de aquisição seria aplicar ao n.º 3 uma remissão que o legislador reservou ao n.º 1.

Acresce que o IMT foi liquidado aos adquirentes, num procedimento de que o Requerente não foi parte. A circunstância de a AT não ter efectuado liquidação adicional desse imposto (facto i)) é estranha à determinação do valor de aquisição do prédio pelo Requerente.

V.8. A valorização do prédio entre a conclusão da obra e a inscrição

Poderia objectar-se que a obra foi concluída em 2005 e o prédio só foi inscrito em 2019, pelo que o valor patrimonial fixado em 2019 incorpora a valorização entretanto ocorrida, que assim escaparia à tributação.

A objecção não altera a solução. A lei fixa a data de aquisição do prédio construído na data relevante para efeitos de inscrição na matriz e o valor de aquisição no valor patrimonial nela inscrito (artigos 46.º, n.º 3, e 50.º, n.º 2, alínea a), do CIRS). O incumprimento do dever de declarar o prédio no prazo do artigo 13.º, n.º 1, do CIMI tem consequências próprias, no plano contra-ordenacional e do IMI, mas a lei não lhe associa a substituição do valor de aquisição. Não existe, nem nunca existiu, valor patrimonial do prédio construído reportado a 2005. Fixá-lo exigiria uma avaliação retrospectiva que a lei não prevê, que a Requerida não fez e que o tribunal, que não determina a matéria colectável, não pode fazer. A própria AT aceitou, na matriz, a data do facto de 31 de Dezembro de 2015 declarada pelo Requerente (facto h)).

Os acórdãos que referem a data da conclusão das obras, como o de 14 de Outubro de 2020, ou o momento da construção, como o do Tribunal Central Administrativo Sul de 5 de Dezembro de 2024, fazem-no em casos em que a inscrição se seguiu à construção, e tomaram o valor patrimonial fixado nessa primeira inscrição. Nenhum deles fixou, nem poderia fixar, um valor diferente do inscrito. Ainda que se tome como data relevante a da conclusão das obras, 10 de Abril de 2005 (facto d)), a solução mantém-se: a lei manda atender ao valor patrimonial inscrito

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

na matriz, e o único alguma vez inscrito para o prédio construído é o de € 321.650,00. A data releva para a correcção monetária (artigo 50.º, n.º 2, alínea a)), cujos coeficientes não reduzem o valor de aquisição (ponto V.9).

A Requerida não sustentou que o valor de aquisição devesse reportar-se a 2005, nem indicou qualquer outro valor patrimonial do prédio construído. Contrapôs-lhe apenas o valor patrimonial do terreno, que, mesmo na leitura do acórdão de 9 de Dezembro de 2021, só releva na falta de valor patrimonial inscrito do prédio construído, o que não é o caso. Não cabe ao tribunal manter o acto com fundamentação diversa da que a administração utilizou (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Junho de 2011, processo n.º 058/11).

V.9. A inexistência de ganho tributável

Com o valor de aquisição de € 160.825,00 e o valor de realização de € 110.000,00, o saldo é negativo em € 50.825,00. A segunda parte do n.º 3 do artigo 46.º não é chamada, porque não se provou que o terreno acrescido dos custos de construção excedesse o valor patrimonial, e o Requerente declara que este é o valor mais elevado (facto não provado a)).

O resultado não depende da data de aquisição que se adopte nem da correcção monetária. Os coeficientes de desvalorização da moeda do artigo 50.º do CIRS aplicam-se ao valor de aquisição e não o reduzem, pelo que, a aplicarem-se, apenas agravariam o saldo negativo. Pela mesma razão, é indiferente o valor das despesas e encargos da alínea a) do artigo 51.º do CIRS, que não foram quantificados.

Não há, por isso, ganho sujeito a IRS. A liquidação n.º 2026... não integra outros rendimentos além da mais-valia (facto u)), pelo que, eliminada esta, nada subsiste da matéria colectável que lhe serve de base. A ilegalidade afecta o acto na totalidade, sem que o tribunal tenha de substituir-se à AT na determinação de qualquer imposto remanescente.

V.10. O erro imputável aos serviços

O erro de que enferma a liquidação é imputável aos serviços, para efeitos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O Supremo Tribunal Administrativo sumariou, no acórdão de 14 de Março de 2012, processo n.º 01007/11, que o erro imputável aos serviços a que alude o n.º 1 do artigo 78.º da LGT *"compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afectada pelo erro"*.

A declaração que suporta a liquidação foi elaborada pelos próprios serviços, por o Requerente não ter declarado a alienação (factos m) e n)). A omissão do Requerente legitimou a actuação oficiosa, mas não transfere para ele o erro de direito cometido nessa actuação. Ao elaborar a declaração, os serviços dispunham da declaração modelo 1, da ficha de avaliação e do histórico matricial do artigo ..., que revelavam tratar-se de prédio construído pelos alienantes e indicavam o seu valor patrimonial, e foi com base nesses elementos que inscreveram o artigo ... e o valor de realização de € 160.825,00. Ainda assim, trataram o bem alienado como se fosse o terreno, tomando como valor de aquisição o valor patrimonial e o ano de inscrição do artigo... . É um erro de direito na aplicação da lei aos elementos de que dispunham.

Verificado o erro imputável aos serviços, e não estando o tributo pago, o pedido de revisão era admissível, o que confirma o juízo formulado no ponto II.4. O indeferimento tácito desse pedido é ilegal e deve ser anulado, com a liquidação.

V.11. Questões prejudicadas

A procedência do pedido com fundamento na interpretação do n.º 3 do artigo 46.º do CIRS prejudica o conhecimento dos demais fundamentos invocados pelo Requerente: a violação do princípio do inquisitório, da boa-fé e da proibição do *venire contra factum proprium*, e a questão de inconstitucionalidade, que foi suscitada apenas a título subsidiário, para a hipótese de prevalecer a interpretação defendida pela Requerida, que não prevalece (artigos 124.º do CPPT e 608.º, n.º 2, do CPC).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

V.12. Juros compensatórios, juros indemnizatórios e execução da decisão

Os juros compensatórios pressupõem imposto devido e retardado (artigo 35.º, n.º 1, da LGT). Anulada a liquidação de imposto, caem com ela.

O Requerente não pagou qualquer quantia (facto x)). Não há, por isso, lugar a restituição nem a juros indemnizatórios, que, de resto, não pediu.

Cabe à Requerida, nos termos do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT e do artigo 100.º da LGT, reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, extraindo as consequências da anulação no processo de execução fiscal n.º ...2024... .

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

VI. DECISÃO

Termos em que o Tribunal Arbitral decide:

a) **Julgar improcedentes as excepções de intempestividade, de ineptidão do pedido de pronúncia arbitral e de impropriedade do meio processual e incompetência material invocadas pela Requerida;**

b) **Declarar prejudicado o conhecimento da excepção de cumulação ilegal de pedidos, mantendo-se a absolvição da Requerida do pedido formulado na alínea A) do pedido de pronúncia arbitral, homologada por despacho de 29 de Julho de 2026;**

c) **Declarar extinta a instância, por inutilidade superveniente parcial da lide, quanto à parte da liquidação de IRS n.º 2023 ... eliminada pela revogação parcial de 4 de Maio de 2026, no montante de € 13.300,10;**

d) **Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao remanescente e, em consequência, anular o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025... e a liquidação de IRS n.º 2026..., de 16 de Maio de 2026, relativa ao ano de 2019, que substituiu a liquidação n.º 2023 ... na parte por esta mantida, no montante de € 18.351,93, compreendendo € 16.187,67 de imposto e € 2.164,26 de juros compensatórios;**

e) **Condenar a Requerida nas custas do processo.**

VALOR DO PROCESSO: Fixa-se o valor do processo em € 31.652,03, correspondente ao valor da liquidação impugnada à data da apresentação do pedido, indicado pelo Requerente e não impugnado, nos termos dos artigos 296.º, n.º 1, 299.º, n.º 1, e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

CUSTAS: De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, no artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e na Tabela I a ele anexa, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836,00, integralmente a cargo da Requerida. Quanto à parte julgada, a Requerida decai totalmente. Quanto à parte em que a lide se tornou inútil, a inutilidade resultou de revogação por ela própria decidida depois do prazo do n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, em reconhecimento parcial da ilegalidade do acto, sendo-lhe imputável (artigos 527.º, n.ºs 1 e 2, e 536.º, n.º 3, do CPC). O pedido formulado na alínea A), de que o Requerente desistiu, não teve valor autónomo indicado nem foi considerado na fixação do valor do processo e da taxa de arbitragem, pelo que dele não decorre responsabilidade por custas.

Notifique-se.

CAAD, 15 de Outubro de 2026.

O Árbitro,

Bruno Ferraz Monteiro

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt