CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 554/2026-T

Tema: IRS – Inutilidade parcial superveniente da lide – Regime transitório do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11. Exclusão tributária quanto às mais-valias geradas com a venda de imóvel.

SUMÁRIO:

I – Verificada a inutilidade parcial superveniente da lide quanto à apreciação da legalidade e consequente anulação do ato tributário impugnado pela Requerente, de tal forma que quanto a esta parte do pedido se julga extinta a instância nos termos e para os efeitos previstos no artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

II – Os ganhos resultantes da alienação de terrenos rústicos ou urbanos que não são terrenos para construção adquiridos antes (e que mantenham essa natureza no momento) da entrada em vigor do Código do IRS (1/1/1989) não são sujeitos a tributação se forem, após essa data, alienados enquanto tais.

III – Os ganhos resultantes da alienação de prédios rústicos convertidos em urbanos por disposição municipal posterior ao CIRS que não sejam terrenos para construção (e que mantenham essa natureza no momento) da entrada em vigor do Código do IRS não são sujeitos a tributação se forem posteriormente alienados com a nova natureza atribuída.

IV – Um prédio urbano «ex novo» que tenha sido construído além do pré-existente está sujeito a mais-valias em relação à área aditada por não poder beneficiar do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11.

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

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Pedro Miguel Bastos Rosado e Vasco António Branco Guimarães, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., que também usa A..., divorciada, natural de..., Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, de dupla nacionalidade Britânica e Australiana, contribuinte fiscal n.º ..., portadora do passaporte n.º..., emitido em 21/03/17 pelo HMPO, válido até 21/09/27, residente em Rua ..., ..., Lisboa, perante a formação de ato tácito de indeferimento, face à reclamação graciosa de liquidação oficiosa de IRS com o número 2025... e não se conformando com o mesmo, veio, em tempo e com legitimidade, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante designado por RJAT), e da al. d) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante designado por CPPT), requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a AT.

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 pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 11 de maio de 2026.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.° e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.° do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 30 de junho de 2026, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 20 de julho de 2026, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 29 de setembro de 2026.

Por despacho da mesma data, o TAC proferiu o seguinte despacho:

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

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

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

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

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

Notifiquem-se as partes do presente despacho."

A requerida veio em 23-10-2026 requerer a inutilidade parcial superveniente da lide, bem como a requerente veio ainda solicitar novas diligências instrutórias, que serão apreciadas adiante.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

a) A Requerente é residente fiscal em Portugal,
b) Sendo ocupante e ex-proprietária de um imóvel sito em território nacional.
c) O imóvel suprarreferido situa-se na Rua..., denominado '...'', localidade da Charneca, União das Freguesias ... e ... .
d) A Requerente adquiriu o mesmo em 14 de fevereiro de 1985, na Secretaria Notarial de ..., conforme certidão da escritura que já junta como Documento n.º 5, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido, para todos os efeitos legais.
e) O imóvel foi comprado pelo valor global de nove mil e oitocentos contos.
f) Esses nove mil e oitocentos contos correspondem ao preço de aquisição de:
   • Dois mil e quinhentos contos, pelo prédio urbano sito na Quinta..., freguesia e concelho de ..., inscrito na matriz sob o artigo ..., com o valor matricial de cinquenta mil e quatrocentos escudos;

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

• Sete mil e trezentos contos, pelo prédio rústico com a área de vinte e oito mil setecentos e sete metros, contiguo ao anterior, o qual faz parte do inscrito na matriz sob o artigo número ..., Secção vinte e três/vinte e quatro.

g) Os identificados prédios formam – hoje, como já formavam à época da compra – um único prédio descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ... do livro B-Dez.

h) O prédio esteve registado na Conservatória do Registo Predial de ... a favor da vendedora pela inscrição número quarenta e sete mil e trinta e um do livro G-cento e trinta e sete, conforme certidão predial já junta como Documento n.º 7, que se dá aqui por reproduzida.

i) A Requerente foi proprietária do mesmo bem imóvel durante 37 (trinta e sete) anos.

j) Desde essa data até ao ano de 2022, o imóvel manteve sempre a sua identidade físico-jurídica, sem que tivesse ocorrido qualquer operação de destaque, anexação, fusão, desanexação, alteração de artigo matricial ou outra modificação.

k) Em 2022, a Requerente procedeu à alienação onerosa do referido imóvel, conforme título de transmissão já junta como Documento n.º 8, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

l) Não obstante a clareza do regime aplicável, que s.m.o. isenta a Requerente de tributação em sede de IRS sobre a mais-valia imobiliária, foi a Requerente confrontada com uma nota de liquidação de IRS referente ao ano de 2022, com fundamento neste incremento patrimonial, configurando um erro de Direito e de facto manifesto.

m) A Requerente incorreu em despesas com a alienação onerosa do imóvel, designadamente

– obtenção de pedido de informação prévia junto do município;

- avaliação do imóvel;

– emissão do certificado energético;

– custos de mediação imobiliária;

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

– celebração e preparação do contrato-promessa de compra e venda;

- retirada de bens pessoais;

n) Tais despesas encontram-se documentalmente comprovadas, através dos documentos já juntos como Documentos n.º 9 a 15 e cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido.

o) Termos em que, na hipótese de se considerarem reunidos os pressupostos para tributação do IRS (Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares) – o que não se concede! – reclama-se, não obstante, a anulação do acto de liquidação oficiosa, porquanto não corresponde ao valor exacto da mais-valia líquida que foi obtida pela Requerente, havendo a somar ao valor de aquisição, despesas inerentes à venda, em valor nunca inferior a €292.298,26 (duzentos e noventa e dois mil duzentos e noventa e oito euros e vinte e seis cêntimos).

p) Acresce que, em todo o processo conducente à emissão da liquidação ora reclamada, a Requerente não foi chamada a exercer o seu direito de audição prévia, não lhe tendo sido conferida oportunidade de se pronunciar sobre os pressupostos de facto e de direito em que a AT fundamentou a declaração oficiosa de rendimentos e a subsequente liquidação.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

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

a) Conforme se pode constatar na escritura de compra do imóvel (junta aos autos pela Requerente como doc. 5), em 14.02.1985 foram adquiridos pela Requerente dois imóveis, a saber, prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo n.º ... e prédio rústico inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., secção 23/24 ambos da freguesia e concelho de ..., melhor identificados nos autos.

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

b) Por consulta à base de dados da Autoridade Tributária (documento 1 e 2 juntos com a Resposta que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais), mais concretamente da matriz predial, pode verificar-se que o prédio urbano tinha a área de 213 m2 (quer a área total do terreno, área de implantação do edifício e área bruta de construção) e o número de pisos era 1.

c) E o prédio rústico, face ao descrito na escritura de compra, tinha a área de 28.707 m2.

d) Devido à alteração da divisão administrativa, foi o prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo n.º ... da União das freguesias de ... e ..., mantendo a respetiva área.

e) Em 11.07.2019, foi entregue em nome da aqui Requerente o Mod. 1 do IMI com o motivo "Prédio Melhorado/Modificado/Reconstruído" (documento 2).

f) Este documento deu origem a novo artigo matricial urbano atribuído ao imóvel, passando a ser identificado como o artigo urbano ... da União das freguesias de ... e ... .

g) Consultada a ficha de avaliação do imóvel, constata-se que o prédio urbano passou a ter três pisos (ao invés de um como anteriormente) e que a área bruta de construção passou para 1065 m2 (ou seja, cinco vezes mais que os 213 m2 anteriores).

h) Foi agregado o prédio rústico, ficando o novo imóvel com a área total do terreno de 28.920 m2 (que correspondem exatamente à soma da área do prédio rústico - 28.707 m2 – com a área do prédio urbano – 213 m2).

i) Em 14.12.2022, a Requerente alienou o imóvel (Documento n.º 8 junto ao PPA).

j) A Requerente não apresentou declaração modelo 3 de IRS relativamente ao período de 2022.

k) Face à não entrega de declaração por parte da Requerente foi aberto um procedimento de gestão e análise de divergências com os motivos "Consta em Modelo 11" e "Consta em declaração IMT".

l) No âmbito deste procedimento foi emitido o ofício n.º GIC-..., em 15.01.2024 (não sendo possível, em sede de aplicação informática, obter o texto do ofício).

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

m) Constando ainda do sistema informático que o número do registo dos CTT, e que a notificação foi recebida.

n) Em 17.02.2024 consta o averbamento informático "Prazo notificação expirado".

o) A Requerente não apresentou a declaração em falta, nem apresentou qualquer resposta à notificação remetida pela Requerida.

p) Em 24.10.2025 foi emitida a liquidação oficiosa de IRS com o n.º 2025..., respeitantes ao período de tributação de 2022, no valor de €1.059.299,39 (um milhão, cinquenta e nove mil duzentos e noventa e nove euros e trinta e nove cêntimos).

q) Em 18.12.2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa, n.º ...2023... .

r) A 08.05.2026, a Requerente apresentou o presente PPA.

s) Salvo o devido respeito, a argumentação expendida pela Requerente não pode, de todo, proceder, porquanto ela:

• Assenta em errados pressupostos;

• Faz uma errada interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso sub judice.

t) Antes de mais, diga-se que em momento algum a Requerente prova o que cauciona ao longo da sua petição inicial.

u) O princípio do ónus da prova consubstancia-se no princípio de que quem alega um determinado facto constitutivo de um direito, tem a necessidade de prová-lo. (cf. art.º 342.º do Código Civil – CC e n.º 1 do art.º 74.º da LGT).

v) Conforme se pode constatar na escritura de compra do imóvel (junta aos autos pela Requerente como doc. 5), em 14.02.1985 foram adquiridos dois imóveis, a saber, prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo n.º ... e prédio rústico inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., secção 23/24 ambos da freguesia e concelho de ..., melhor identificados nos autos.

w) Por consulta à base de dados da Autoridade Tributária, mais concretamente da matriz predial, pode verificar-se que o prédio urbano tinha a área de 213 m2 (quer a área total do terreno, área de implantação do edifício e área bruta de construção) e o número de pisos era 1.

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

x) E o prédio rústico, face ao descrito na escritura de compra, tinha a área de 28.707 m2.

y) Devido à alteração da divisão administrativa, foi o prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo n.º ... da União das freguesias de ... e ..., mantendo a respetiva área.

z) No entanto, em 11.07.2019, foi entregue em nome da aqui Requerente o Mod. 1 do IMI com o motivo "Prédio Melhorado/Modificado/Reconstruído"

aa) Este documento deu origem a novo artigo matricial urbano atribuído ao imóvel, passando a ser identificado como o artigo urbano ... da União das freguesias de ... e ... .

bb) Consultada a ficha de avaliação do imóvel, constata-se que o prédio urbano passou a ter 3 pisos (ao invés de um como anteriormente) e que a área bruta de construção passou para 1065 m2 (ou seja, cinco vezes mais que os 213 m2 anteriores).

cc) Mais se verifica que foi agregado o prédio rústico, ficando o novo imóvel com a área total do terreno de 28.920 m2 (que correspondem exatamente à soma da área do prédio rústico - 28.707 m2 – com a área do prédio urbano – 213 m2).

dd) Assim, com todo o respeito, são falsas as alegações da Requerente nos pontos 24 e 41 do PPA, quando afirma "Desde essa data até ao ano de 2022, o imóvel manteve sempre a sua identidade físico-jurídica, sem que tivesse ocorrido qualquer operação de destaque, anexação, fusão, desanexação, alteração de artigo matricial ou outra modificação.", que especificadamente se impugnam.

ee) Repisando: em 2019 foi apresentado Mod. 1 do IMI com o motivo "Prédio Melhorado/Modificado/Reconstruído", e foi substancialmente acrescentada (cinco vezes mais) a área bruta de construção.

ff) Quer isto dizer que o imóvel que foi alienado em 2022 não era o mesmo que tinha sido adquirido pela Requerente em 1985 (aliás, até deu lugar a nova inscrição matricial).

gg) Assim sendo, não podem os ganhos com a alienação do imóvel estar completamente excluídos de tributação, ao invés do pretendido pela 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

hh) Relembre-se que a área bruta de construção do imóvel adquirido em 1985 era de 213 m2 e a do imóvel alienado em 2022 era de 1065 m2.

ii) Assim, com o devido respeito, não assiste razão à Requerente que a AT incorre numa errada interpretação da Lei, invocando erro na liquidação por não considerar a exclusão referente às mais-valias geradas com a venda do imóvel por aplicação do art.º 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

jj) Por hipótese, e no limite, apenas os ganhos respeitantes ao imóvel adquirido em 1985 poderão ser excluídos de tributação, por força do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro (e, por isso, serem inscritos no anexo G1 e não no anexo G da Mod. 3 de IRS respeitante ao ano fiscal de 2022).

kk) Na consideração dessa hipótese, cumpre determinar, os valores a inscrever nos mencionados anexos. Para esse efeito iremos socorrer-nos dos cálculos efetuados em sede de avaliação do imóvel em 2019.

ll) Em primeiro lugar, temos que a área bruta de construção do edifício ou da fração e a área excedente à de implantação

(A) corresponde a 951,47.

(B) Por sua vez, à área bruta privativa (AA) e às áreas brutas dependentes (AB) foi atribuído o valor de 785,24.

mm) A diferença diz respeito a área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação (AC) e área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação (AD).

nn) Conforme referido supra estas áreas de terreno correspondem à agregação do prédio rústico adquirido em 1985 com o prédio urbano, em 2019.

oo) Acresce que não nos iremos debruçar sobre se haveria lugar a tributação por haver alteração de prédio rústico para urbano, considerando desde logo que esta parte (correspondente ao prédio rústico estaria excluída de tributação por ter sido adquirida antes de 1989).

pp) Assim, fazendo os cálculos referidos na ficha de avaliação retirando os valores respeitantes ao terreno (AC e AD) temos que 615 (VC) X 785,24 (AA + AB – AC – AD) X 1 (CA) X 1,5 (CL) X 1,24 (CQ) X 0,4 (CV) = 359.294,41 €.

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

qq) Ou seja, o valor atribuído ao terreno (AC e AD) corresponde a 76.065,59 € (435.360,00 - 359.294,41).

rr) O restante valor patrimonial tributário corresponde ao valor do edificado.

ss) E, quanto a este, deve dividir-se por cinco para obter o montante correspondente à exclusão de tributação, o que leva ao valor de 71.858,88 €.

tt) Fazendo agora as devidas proporções, temos que 76.065,59 € correspondem a 17,47% do valor patrimonial tributário.

uu) Por sua vez, 71.858,88 € correspondem a 16,51% do valor patrimonial tributário.

vv) Transpondo estas percentagens para o valor de realização (4.500.000,00 €), temos assim que 17, 47% equivalem a 786.150,00 €. E 16,51% equivalem a 742.950,00 €.

ww) Como tal, e para efeitos de exclusão de tributação, deverá ser inscrito no quadro 5 do anexo G1 o valor de realização de 1.529.100,00 € e de aquisição de 48.882,19 €.

xx) O valor de realização restante, isto é, 2.970.900,00 € (4.500.000,00 € - 1.529.100,00 €) teria de ser tributado e, como tal, inscrito no campo 4001 do quadro 4 do anexo G.

yy) O valor de aquisição do imóvel em 2019 (por força do aumento da área de construção) será correspondente a 287.435,52 €, ou referido de outra forma 4 X 71.858,88 €.

zz) Assim, e por mera hipótese de raciocínio, no limite apenas poderia ser dado provimento parcial ao pedido de exclusão de tributação dos ganhos de mais-valias, de acordo com os cálculos supra enunciados.

aaa) Nos pontos 27, 28 e 48 e seguintes da petição, vem a Requerente alegar que incorreu em despesas com a alienação do imóvel (obtenção de pedido de informação prévia junto do município, avaliação do imóvel, emissão do certificado energético, custos de mediação imobiliária, celebração e preparação do contrato-promessa de compra e venda, retirada de bens pessoais).

bbb) Invoca, assim, "a anulação do acto de liquidação oficiosa, porquanto não corresponde ao valor exacto da mais-valia líquida que foi obtida pela

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

Requerente, havendo a somar ao valor de aquisição, despesas inerentes à venda, em valor nunca inferior a €292.298,26 (duzentos e noventa e dois mil duzentos e noventa e oito euros e vinte e seis cêntimos)."

ccc) A este respeito deve dizer-se, antes de mais, que não desconhece a Requerente que a liquidação oficiosa foi efetuada por falta de entrega da declaração Mod. 3 respeitante ao ano fiscal de 2022.

ddd) Assim sendo, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 76º do Código do IRS, não tendo sido apresentada declaração, a liquidação tem por base os elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira dispunha.

eee) Ora, nenhuma das despesas apresentadas como inerentes à venda pela Requerente estavam ao dispor da Autoridade Tributária.

fff) Como tal, relativamente a esta matéria, nada pode ser apontado à atuação da Autoridade Tributária em momento prévio à liquidação.

ggg) Apesar disso, o n.º 4 do artigo 76º do Código do IRS prescreve que "Em todos os casos previstos no n.º 1, a liquidação pode ser corrigida, se for caso disso, dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária (doravante LGT).".

hhh) E a Requerente, no caso presente, apresentou reclamação graciosa (não tendo a mesma sido apreciada pelo órgão da Autoridade Tributária competente para o efeito dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 57.º da LGT).

iii) Formou-se, pois, a presunção de indeferimento do pedido para efeitos de recurso contencioso ou impugnação judicial, conforme previsto no n.º 5 do artigo 57.º da LGT – ato ora impugnado – não tendo a Requerida apreciado a questão das alegadas despesas e encargos.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

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

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

a) Conforme se pode constatar na escritura de compra do imóvel (junta aos autos pela Requerente como doc. 5), em 14.02.1985 foram adquiridos pela Requerente dois imóveis, a saber, prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo n.º ... e prédio rústico inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., secção 23/24 ambos da freguesia e concelho de ..., melhor identificados nos autos.
b) Por consulta à base de dados da Autoridade Tributária (documento 1 e 2 juntos com a Resposta que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais), mais concretamente da matriz predial, pode verificar-se que o prédio urbano tinha a área de 213 m2 (quer a área total do terreno, área de implantação do edifício e área bruta de construção) e o número de pisos era 1.
c) E o prédio rústico, face ao descrito na escritura de compra, tinha a área de 28.707 m2.

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

d) Devido à alteração da divisão administrativa, foi o prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo n.º ... da União das freguesias de ... e ..., mantendo a respetiva área.

e) Em 11.07.2019, foi entregue em nome da aqui Requerente o Mod. 1 do IMI com o motivo "Prédio Melhorado/Modificado/Reconstruído" (documento 2).

f) Este documento deu origem a novo artigo matricial urbano atribuído ao imóvel, passando a ser identificado como o artigo urbano ... da União das freguesias de ... e ... .

g) Consultada a ficha de avaliação do imóvel, constata-se que o prédio urbano passou a ter três pisos (ao invés de um como anteriormente) e que a área bruta de construção passou para 1065 m2 (ou seja, cinco vezes mais que os 213 m2 anteriores).

h) Foi agregado o prédio rústico, ficando o novo imóvel com a área total do terreno de 28.920 m2 (que correspondem exatamente à soma da área do prédio rústico - 28.707 m2 – com a área do prédio urbano – 213 m2).

i) Em 14.12.2022, a Requerente alienou o imóvel (Documento n.º 8 junto ao PPA).

j) A Requerente não apresentou declaração modelo 3 de IRS relativamente ao período de 2022.

k) Face à não entrega de declaração por parte da Requerente foi aberto um procedimento de gestão e análise de divergências com os motivos "Consta em Modelo 11" e "Consta em declaração IMT".

l) No âmbito deste procedimento foi emitido o ofício n.º GIC-..., em 15.01.2024 (não sendo possível, em sede de aplicação informática, obter o texto do ofício).

m) Constando ainda do sistema informático que o número do registo dos CTT, e que a notificação foi recebida.

n) Em 17.02.2024 consta o averbamento informático "Prazo notificação expirado".

o) A Requerente não apresentou a declaração em falta, nem apresentou qualquer resposta à notificação remetida pela Requerida.

p) Em 24.10.2025 foi emitida a liquidação oficiosa de IRS com o n.º 2025..., respeitantes ao período de tributação de 2022, no valor de €1.059.299,39 (um

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

milhão, cinquenta e nove mil duzentos e noventa e nove euros e trinta e nove cêntimos).

q) A Requerente tomou conhecimento da suposta existência de rendimentos tributáveis, não declarados à Autoridade Tributária, em Outubro de 2025.

r) De facto, mediante a notificação do acto de liquidação por parte da AT, que se junta como Documento n.º 2, veio a Requerente a descobrir que a Autoridade Tributária emitiu declaração oficiosa de rendimentos, relativamente ao ano de 2022.

s) Na sequência da declaração oficiosa, a Autoridade Tributária emitiu a nota de liquidação de IRS número 2025..., na qual foi apurado um montante de imposto a pagar, no valor de €1.059.299,39 (um milhão, cinquenta e nove mil duzentos e noventa e nove euros e trinta e nove cêntimos).

t) A tal valor, acrescem, nos termos do acto de liquidação em crise, juros compensatórios, tudo perfazendo, naquela data, um total de €1.156.929,06 (um milhão, cento e cinquenta e seis mil novecentos e vinte e nove euros e seis cêntimos).

u) A Requerente encontra-se inscrita junto da Autoridade Tributária como contribuinte residente, constando como sua morada fiscal a supra referenciada morada.

v) No exercício do direito que a lei lhe confere, a Requerente deduziu, em 18 de Dezembro de 2025, reclamação graciosa contra a referida liquidação, conforme Documento n.º 3 que se junta e dá por reproduzido,

w) Tendo junto a prova documental que lhe era exigível, conforme Documentos n.º 4 a 15 que se juntam e tudo se dando aqui como reproduzido, para os devidos e legais efeitos.

x) Não tendo a reclamação graciosa sido alvo de decisão, no prazo de 4 (quatro) meses, formou-se ato tácito de indeferimento.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da 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

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

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex *vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cfr.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

A Requerente em requerimento veio ainda requerer de 12 de outubro de 2026:

- que a AT seja notificada para juntar aos autos a totalidade do procedimento de avaliação de 2019 (ficha n.º ...), incluindo todos os elementos referidos pelo perito na ficha: os extratos do XARC e do SIGWEB da CMC, os elementos da caixa 20397 da CMC e os elementos do arquivo do Serviço de Finanças de Cascais-... em que se baseou, e qualquer registo de visita ao imóvel;

- que seja oficiado à CMC para juntar certidão e cópia do conteúdo da caixa 20397 relativa ao imóvel e para certificar se existe, e em caso afirmativo juntar, qualquer processo de obras, referente ao imóvel, posterior ao processo n.º 4086/85;

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 inquirição, na reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, do perito avaliador B..., sobre a origem e o método de determinação das áreas, do número de pisos e da idade do prédio constantes da ficha de avaliação.

É entendimento deste Tribunal que as referidas diligências não são úteis uma vez que a prova documental é suficiente, uma vez que está provado que em 11.07.2019, foi entregue em nome da aqui Requerente o Mod. 1 do IMI com o motivo "Prédio Melhorado/Modificado/Reconstruído" (documento 2), sendo que este documento deu origem a novo artigo matricial urbano atribuído ao imóvel, passando a ser identificado como o artigo urbano ... da União das freguesias de ... e ... . Por isso é de indeferir este pedido da Requerente.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/13[1], *"o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas"*.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.,* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

[1] Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

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

IV.2.A. DA INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE

Tendo sido revogado parcialmente o ato de liquidação impugnado pelo Requerente nos presentes autos, quanto ao seguinte:

- Ora, comprova-se que em 2019 foi apresentado Mod. 1 do IMI com o motivo "Prédio Melhorado/Modificado/Reconstruído.

- E que foi substancialmente acrescentada (cinco vezes mais) a área bruta de construção.

- Quer isto dizer que o imóvel que foi alienado em 2022 não era o mesmo que tinha sido adquirido pela requerente em 1985 (aliás, até deu lugar a nova inscrição matricial).

- Assim sendo, não podem os ganhos com a alienação do imóvel estar completamente excluídos de tributação, ao invés do pretendido pela requerente.

- Relembre-se que a área bruta de construção do imóvel adquirido em 1985 era de 213 m2 e a do imóvel alienado em 2022 era de 1065 m2.

- Como tal, apenas os ganhos respeitantes ao imóvel adquirido em 1985 poderão ser excluídos de tributação, por força do disposto no artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro (e, por isso, serem inscritos no anexo G1 e não no anexo G da Mod. 3 de IRS respeitante ao ano fiscal de 2022).

- Cumpre, pois, determinar, os valores a inscrever nos mencionados anexos.

- Para esse efeito iremos socorrer-nos dos cálculos efetuados em sede de avaliação do imóvel em 2019.

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

- Assim, e em primeiro lugar, temos que a área bruta de construção do edifício ou da fração e a área excedente à de implantação (A) corresponde a 951,47.

- Por sua vez, à área bruta privativa (AA) e às áreas brutas dependentes (AB) foi atribuído o valor de 785,24.

- A diferença diz respeito a área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação (AC) e área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação (AD).

- Conforme referido supra estas áreas de terreno correspondem à agregação do prédio rústico adquirido em 1985 com o prédio urbano, em 2019.

- Acresce que não vamos aqui debruçar-nos sobre se haveria lugar a tributação por haver alteração de prédio rústico para urbano, considerando desde logo que esta parte (correspondente ao prédio rústico estaria excluída de tributação por ter sido adquirida antes de 1989).

- Assim, fazendo os cálculos referidos na ficha de avaliação retirando os valores respeitantes ao terreno (AC e AD) temos que 615 (VC) X 785,24 (AA + AB – AC – AD) X 1 (CA) X 1,5 (CL) X 1,24 (CQ) X 0,4 (CV) = 359.294,41 €.

- Ou seja, o valor atribuído ao terreno (AC e AD) corresponde a 76.065,59 € (435.360,00 - 359.294,41).

- O restante valor patrimonial tributário corresponde ao valor do edificado.

- E, quanto a este, deve dividir-se por cinco para obter o montante correspondente à exclusão de tributação, o que leva ao valor de 71.858,88 €.

- Fazendo agora as devidas proporções, temos que 76.065,59 € correspondem a 17,47% do valor patrimonial tributário.

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

- Por sua vez, 71.858,88 € correspondem a 16,51% do valor patrimonial tributário.

- Transpondo estas percentagens para o valor de realização (4.500.000,00 €), temos assim que 17, 47% equivalem a 786.150,00 €.

- E 16,51% equivalem a 742.950,00 €.

- Como tal, e para efeitos de exclusão de tributação, deverá ser inscrito no quadro 5 do anexo G1 o valor de realização de 1.529.100,00 € e de aquisição de 48.882,19 €.

- O valor de realização restante, isto é, 2.970.900 € (4.500.000,00 € - 1.529.100,00 €) terá de ser tributado e, como tal, inscrito no campo 4001 do quadro 4 do anexo G.

- O valor de aquisição do imóvel em 2019 (por força do aumento da área de construção) será correspondente a 287.435,52 €, ou referido de outra forma 4 X 71.858,88 €.

- Pelo exposto, apenas poderá ser dado provimento parcial ao pedido de exclusão de tributação dos ganhos de mais-valias, conforme cálculos supra.

A respeito da inutilidade superveniente da lide pronunciou-se já o Supremo Tribunal Administrativo em acórdão de 30 de Julho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 0875/14, no qual referiu que "A inutilidade superveniente da lide (que constitui causa de extinção da instância - al. e) do art. 277.º do CPC) verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio".

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

É também este o sentido que a doutrina tem conferido ao conceito em análise, referindo LEBRE DE FREITAS, RUI PINTO e JOÃO REDINHA, em Código de Processo Civil Anotado, Volume 1.º, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2008, p. 555, que "(...) a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por já ter sido atingido por outro meio".

Ora, conforme resulta da matéria de facto dada como provada nos presentes autos, o ato tributário impugnado pelo Requerente foi revogado parcialmente pela AT quanto ao Benefício Fiscal RFAI – Ajustamentos de dotação de 2016 e saldo a transitar de 81.122,70 €, o que implica a inutilidade e impossibilidade deste Tribunal declarar a ilegalidade e determinar a consequente anulação de um ato que já se encontra suprimido da ordem jurídica. Com a referida revogação a Requerente atingiu parcialmente os efeitos pretendidos com o presente pedido de pronúncia arbitral, já que a AT reconheceu nesta parte já identificada o ato de revogação parcial anulatória.

Em face do exposto entende este Tribunal que se verifica a inutilidade parcial superveniente da lide quanto à apreciação da legalidade e consequente anulação do ato tributário impugnado pelo Requerente, de tal forma que quanto a esta parte do pedido se julga extinta a instância nos termos e para os efeitos previstos no artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

A instância segue para decisão quanto a estas componentes do ato de liquidação impugnado:

- exclusão total de tributação (apenas é reconhecida a exclusão parcial);
- despesas com a aquisição e alienação, devido à não comprovação das mesmas;
- reembolso de quantias já pagas pela requerente e ao pagamento de juros indemnizatórios.

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

Cumpre decidir.

IV.2.B. DO THEMA DECIDENDUM

A) ENQUADRAMENTO

Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, constituem incrementos patrimoniais sujeitas a tributação em sede de IRS as mais-valias.

Por sua vez, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário (vide artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, na sua redação em vigor à data relevante dos factos).

O Dec.-Lei n.º 448-A/88 de 30/11, que aprovou o Código do IRS, estabeleceu um regime transitório aplicável aos rendimentos da categoria G (mais-valias), como forma de efetivar o princípio da segurança jurídica e acautelar aplicações retroativas da lei a rendimentos que até à entrada em vigor daquele Código não estavam sujeitos a tributação.

Assim, no art. 5.º do referido Dec.-Lei determinou-se, com esse propósito, o seguinte:

> *"1 – Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor deste Código. (sublinhado nosso)*

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

2 – Cabe ao contribuinte a prova de que os bens ou valores foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor deste Código, devendo a mesma ser efetuada, quanto aos valores mobiliários, mediante registo nos termos legalmente previstos, depósito em instituição financeira ou outra prova documental adequada e através de qualquer meio de prova legalmente aceite nos restantes casos.

3 – Quando, nos termos dos n.ºs 8 e 10 do artigo 10.º do Código do IRS, haja lugar à valorização das participações sociais recebidas pelo mesmo valor das antigas, considera-se, para efeitos do disposto no n.º 1, data de aquisição das primeiras a que corresponder à das últimas."

Ou seja, apenas se encontram sujeitos a tributação em IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efetuado depois da entrada em vigor do Código do IRS.

O artigo 1.º do revogado Código do IMV dispunha que o imposto incidia sobre os ganhos realizados através de, entre outros atos, transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que fosse o título por que se operasse, quando dela resultassem ganhos não sujeitos aos encargos de mais valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22-07-1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41616, de 10 de Maio de 1958, e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

Por fim, o § 2.º daquele normativo estabelecia que eram havidos como terrenos para construção «os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo».

Da conjugação das referidas normas resulta que não podem beneficiar do regime transitório da categoria G os ganhos com a alienação de ativos imobiliários que já eram sujeitos a tributação em sede de IMV, isto é, os ganhos resultantes da alienação onerosa de (i) terrenos para construção, (ii) elementos do ativo imobilizado das empresas ou bens ou valores por elas

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

mantidos como reserva ou fruição e (iii) do direito de arrendamento de escritórios e consultórios.

B) ANÁLISE DO CASO SUB JUDICE

Como acima se referiu, a questão essencial a decidir nestes autos consiste em apurar se a alienação de dois prédios adquiridos antes de 1/1/1989 — e que assim se mantiveram à data da entrada em vigor do Código do IRS — está, ou não, sujeita a tributação em sede de IRS na sua totalidade, atenta a revogação do ato quanto à parte que se manteve comprovada e documentalmente intacta. Da resposta a esta questão dependerá a resposta a dar ao caso e, bem assim, a questão relativa ao pagamento dos juros indemnizatórios peticionados.

Como resulta da matéria de facto provada:

- Por consulta à base de dados da Autoridade Tributária (documento 1 e 2 juntos com a Resposta que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais), mais concretamente da matriz predial, pode verificar-se que o prédio urbano tinha a área de 213 m2 (quer a área total do terreno, área de implantação do edifício e área bruta de construção) e o número de pisos era 1.
- E o prédio rústico, face ao descrito na escritura de compra, tinha a área de 28.707 m2.
- Devido à alteração da divisão administrativa, foi o prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo n.º ... da União das freguesias de ... e ..., mantendo a respetiva área.
- Em 11.07.2019, foi entregue em nome da aqui Requerente o Mod. 1 do IMI com o motivo "Prédio Melhorado/Modificado/Reconstruído" (documento 2).
- Este documento deu origem a novo artigo matricial urbano atribuído ao imóvel, passando a ser identificado como o artigo urbano ... da União das freguesias de ...e ... .

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

- Consultada a ficha de avaliação do imóvel, constata-se que o prédio urbano passou a ter três pisos (ao invés de um como anteriormente) e que a área bruta de construção passou para 1065 m2 (ou seja, cinco vezes mais que os 213 m2 anteriores).
- Foi agregado o prédio rústico, ficando o novo imóvel com a área total do terreno de 28.920 m2 (que correspondem exatamente à soma da área do prédio rústico - 28.707 m2 – com a área do prédio urbano – 213 m2).
- Em 14.12.2022, a Requerente alienou o imóvel (Documento n.º 8 junto ao PPA).

As divergências entre as partes nestes autos incidem, antes, sobre o impacto devido à alteração da divisão administrativa, pelo facto de o prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo n.º ... da União das freguesias de ... e ..., mantendo a respetiva área, ter dado origem a novo artigo matricial urbano atribuído ao imóvel, passando a ser identificado como o artigo urbano ... da União das freguesias de ... e..., na sequência de em 11.07.2019, ter sido entregue em nome da aqui Requerente o Mod. 1 do IMI com o motivo "Prédio Melhorado/Modificado/Reconstruído" (documento 2), ao qual foi agregado o prédio rústico, ficando o novo imóvel com a área total do terreno de 28.920 m2 (que correspondem exatamente à soma da área do prédio rústico - 28.707 m2 – com a área do prédio urbano – 213 m2). Se, para a ora Requerente, a alteração não implica que deixe de ser aplicável o disposto no art. 5.º, n.º 1, já para a Requerida a alteração configura uma "alteração na espécie de prédio urbano", o que se confirmaria pela "entrega da declaração Mod.1 de IMI em 13/12/2013", na qual deu origem a um novo artigo urbano.

A respeito desta questão, não se pode ignorar a jurisprudência do STA, como seja o caso do Acórdão do STA de 21/10/2015 (Proc. n.º 1339/14). Nos termos do referido Acórdão:

> *"I – Constitui jurisprudência pacífica deste STA que de harmonia com o disposto no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88 não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios não qualificados como "terrenos para construção", adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda*

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

conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor do Código do IRS, pese embora tenham, posteriormente, adquirido a natureza de terrenos para construção e sido alienados como tal.

II – Não se verifica, porém, tal exclusão tributária, se o prédio alienado com mais valia apenas surgiu na esfera jurídica do alienante após a conclusão das obras de edificação, ocorrida após 1 de janeiro de 1989, obras essas que deram origem a um novo prédio urbano, com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas.".

No mesmo sentido, pode ler-se, no Acórdão de 26/9/2024 (Processo n.º 20/24.0BALSB) do Pleno da 2.ª Secção do STA, o seguinte:

"O artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 448-A/88, de 30 de Novembro – diploma que aprovou o Código do IRS – deve ser interpretado no sentido de que não estão abrangidos pela sua norma de exclusão os prédios urbanos que apenas surgiram na esfera jurídica do alienante após a conclusão das obras de edificação, ocorrida após 1 de Janeiro de 1989, as quais deram origem a um novo prédio urbano, com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas.".

Este último e mais recente Acórdão, uniformizador de jurisprudência, merece aqui uma análise mais detalhada no que se refere à fundamentação subjacente ao mesmo. Isto porque nele se conclui, desde logo, que a interpretação segundo a qual "qualquer prédio urbano que venha a suceder ao prédio rústico – se como tal se encontrasse qualificado à data da entrada em vigor do Código do IRS (1 de Janeiro de 1989) – é sempre e em qualquer circunstância isento [(] E isto, ainda que se trate de um prédio urbano distinto e bem autonomizado daquele prédio rústico – o que, no limite, se poderia traduzir num empreendimento imobiliário de centenas de fogos: ocorreria, salvo melhor expressão, uma sucessão objetiva no direito à não tributação.[)]" é uma "interpretação [...] de arredar.".

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

E mais se acrescenta que "[a]quilo que a jurisprudência fiscal superior tem esclarecido é que a mera qualificação do mesmo prédio (e nunca de prédios distintos) – de rústico para terreno para construção – não interfere na aplicação da norma transitória do artigo 5.º do diploma que aprova o Código do IRS, conquanto uma tal qualificação enquanto terreno para construção tenha ocorrido na vigência do Código do IRS, assim tutelando as expectativas ainda existentes em 31 de Dezembro de 1988. [Razão pela qual se conclui que a mencionada] interpretação [...] daria toda uma nova dimensão ao âmbito daquela norma, alargando-a a todos os bens que se viessem a situar no espaço físico correspondente àquele antigo terreno rústico. O que vai muito além da necessidade de tutelar as expectativas dos proprietários de terrenos rústicos à data da entrada em vigor do Código do IRS." (sublinhados nossos).

Em face do acima exposto, e atendendo às especificidades do caso concreto em análise, há uma questão à qual este Tribunal deve agora dar resposta: *Após divisão administrativa de artigos matriciais e apresentação, no ano de 2019, da declaração prevista no art. 13.º, n.º 1, do Código do IMI (Mod. 1 de IMI) (na qual se declarou um "Prédio Melhorado/Modificado/Reconstruído", que daria origem a um novo artigo matricial) configura uma alteração do conteúdo originário do direito de propriedade?*

Para responder à questão, importa saber em que momento é que ocorre a alteração do conteúdo originário do direito de propriedade: se quando se aliena o imóvel como alegam a Requerente; ou se, como alega a Requerida, no momento em que, tendo o prédio urbano preexistente sido "Melhorado/Modificado/Reconstruído", assim declarado pela Requerente (e que daria origem a um novo artigo matricial).

Cabe, ainda, perguntar se, como se depreende do que alegam a ora Requerente, fazer obras de melhoramento com atualização da matriz, pode ser feito sem que haja sujeição a tributação em sede de IRS, i.e., como se não tivesse ocorrido antes a alteração substancial do conteúdo do direito de propriedade.

Julgamos que não. E para tal bastará ter presente o propósito subjacente ao regime transitório da categoria G, previsto no referido art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, 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

30/11: "o que se pretendeu com a mudança de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS, categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retractivos, estabeleceu-se que, para serem tributadas tais transmissões, era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com exceção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS" (Acórdão do STA de 12/12/2006, Proc. 1100/05).

Ou seja, e como acrescenta o Acórdão do STA de 27/1/2010 (Proc. n.º 969/09), citando o Acórdão do STA de 6/6/2007 (Proc. n.º 179/07): "a não tributação em IRS – a título de mais-valias – dos ganhos obtidos com a transmissão de terrenos que à data da entrada em vigor do CIRS eram qualificados como terrenos agrícolas (citado art. 5.º do DL 442-A/88) compreende[-se] «pelo facto de, tendo-se optado pelo cálculo dos ganhos tributáveis a título de mais-valias com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor da transmissão, a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroativa do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor. Ora, essa aplicação retroativa de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redação dada ao art. 103.º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral (Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 207), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias» (cf. ainda, no mesmo sentido, entre outros, os acs. de 4/2/09, rec. n.º 872/08 e de 29/10/08, rec. n.º 539/08 e de 13/2/08, rec. n.º 763/07)." (sublinhados nossos). Cabe, em face do exposto, perguntar: que ganhos obtidos com a valorização do prédio (urbano, no caso dos destes autos) é que podem existir (e não ser alvo de tributação em IRS à luz do supra referido art. 5.º, porque poderiam correr o risco de sofrer uma inadmissível aplicação retroativa 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

tributação em IRS) se o edifício para habitação em causa foi, em data posterior a 1/1/1989, objeto de manutenção e melhoramentos e o subsequente novo prédio que ficou no seu lugar (um terreno para construção, com inscrição na matriz diversa da pré-existente e substitutiva desta) foi vendido após 1/1/1989? Nenhum.

Note-se que este entendimento não afronta o que refere o já citado Acórdão do STA de 2015, quando nele se lê que "[c]onstitui jurisprudência pacífica deste STA que de harmonia com o disposto no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88 não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios não qualificados como 'terrenos para construção', adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor do Código do IRS, pese embora tenham, posteriormente, adquirido a natureza de terrenos para construção e sido alienados como tal."

Em síntese, pode concluir-se, do supra exposto aplicado ao caso em concreto, que:

a. Há que distinguir entre o prédio rústico - 28.707 m2 - que se converteu em prédio urbano (por eventual inserção no PDM do Município), sem que adquirisse a natureza de terreno para construção e,

b. O prédio urbano de 213 m2 que mantém a sua natureza inalterada e que adquiriu o direito à aplicação do disposto no artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11, que aprovou o CIRS por se ter mantido com a mesma natureza.

c. Interessa ainda deixar claro que a natureza urbana de um imóvel não o transforma em terrenos para construção não podendo aplicar este conceito aos prédios urbanos tipificados fora desta categoria.

d. Não tendo o imóvel rústico convertido em urbana natureza de terreno para construção não é possível defender a aplicação do normativo que prevê que «os ganhos resultantes da alienação de terrenos para construção adquiridos antes (e que mantenham essa natureza no momento) da entrada em vigor do

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

Código do IRS (1/1/1989) são sujeitos a tributação se forem, após essa data, alienados enquanto tais;

e. Vigora nesta circunstância o princípio de que: os ganhos resultantes da alienação de prédios rústicos ou urbanos adquiridos antes (e que mantenham essa natureza no momento) da entrada em vigor do Código do IRS não são sujeitos a tributação se forem posteriormente alienados com a mesma natureza que tinham, com a precisão de que a transformação de rústico em urbano decorrente de acto administrativo ou de regra municipal também não determina a tributação em mais-valias conforme Jurisprudência já citada;

f. Os ganhos resultantes da alienação, em data posterior a 1/1/1989, de um novo prédio (com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas), no lugar de um prédio urbano adquirido antes (e que mantinha essa natureza no momento) da entrada em vigor do Código do IRS, são sujeitos a tributação se a referida alienação ocorrer após o melhoramento/modificação/reconstrução do imóvel para habitação nele implantado na parte em que resultar como alargamento de área e função «ex-novo».

g. O caso concreto aponta para uma situação, sendo que se reafirma, por último, que o que está em causa no supracitado Acórdão do STA de 2015 (e analisado no também já supracitado Acórdão do STA de 2024), é a alienação com mais-valia de um novo prédio urbano, inexistente antes da entrada em vigor do Código do IRS, com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas, não podendo no entanto ignorar-se ou obliterar os imóveis pré-existentes que têm direito à aplicação do citado artigo 5.º n.º 1 do Decreto de aprovação do CIRS.

Repisando e elucidando – em 2019 foi apresentado Mod. 1 do IMI com o motivo "Prédio Melhorado/Modificado/Reconstruído", e foi substancialmente acrescentada (cinco vezes mais)

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 área bruta de construção. Quer isto dizer que o imóvel que foi alienado em 2022 não era o mesmo que tinha sido adquirido pela Requerente em 1985 (aliás, até deu lugar a nova inscrição matricial). Assim sendo, não podem os ganhos com a alienação do imóvel estar completamente excluídos de tributação, ao invés do pretendido pela Requerente. Relembre-se que a área bruta de construção do imóvel adquirido em 1985 era de 213 m2 e a do imóvel alienado em 2022 era de 1065 m2. Assim não assiste razão à Requerente que a AT incorre numa errada interpretação da Lei, invocando erro na liquidação por não considerar a exclusão total referente às mais-valias geradas com a venda do imóvel por aplicação do art.º 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

Mas é igualmente verdadeira a distinção analisada que implica que a liquidação peca por excesso ao englobar e desconsiderar a transformação do prédio rústico e o urbano pré-existente.

Face a todo o exposto, julga-se totalmente improcedente o pedido formulado pela Requerente quanto à diferença entre os 213m2 e os 1065m2, de que resultou a emissão de novo artigo matricial urbano atribuído ao imóvel, passando a ser identificado como o artigo urbano ... da União das freguesias de ... e ..., com todas as questões restantes suscitadas prejudicadas, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios quanto a esta parte.

IV.2.B. DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, e em face do acima exposto, não restam dúvidas de que assiste à ora Requerente o direito a tal pagamento na parte em que decai a Requerida, quanto à inutilidade superveniente parcial da lide.

Com efeito, à luz do disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, é condição necessária para a atribuição dos referidos juros a demonstração da existência de erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Neste

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

sentido, vd., por ex., os seguintes arestos: "O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT, derivado de anulação judicial de um ato de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse ato está afetado por erro (sobre os pressupostos de facto ou de direito) imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido." (Acórdão do STA de 20/1/2010, proc. 942/09); "O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT, derivado de anulação de um ato de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse ato está afetado por erro – sobre os pressupostos de facto ou de direito – imputável aos serviços, de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido" (Acórdão do STA de 28/11/2018, proc. 087/18.0BALSB).

Ora, tendo havido, como decorre do que acima se afirmou erro imputável aos serviços, na parte em que exclui a aplicação do artigo 5.º n.º 1 do Decreto que aprova o CIRS conclui-se, em conformidade, pela procedência parcial do pedido de pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, quanto ao reembolso decorrente da inutilidade superveniente parcial da lide.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

a) Declarar, parcialmente, a inutilidade superveniente da lide no que diz respeito ao pedido de anulação quanto à exclusão de tributação sobre os prédios com a área total do terreno de 28.920 m2 (que correspondem exatamente à soma da área do prédio rústico - 28.707 m2 – com a área do prédio urbano – 213 m2), conforme despacho da Requerida junto ao processo;

b) Julgar improcedente o presente pedido arbitral, com as devidas consequências legais, quanto à parte não revogada do ato tributário controvertido;

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) Condenar a Requerente e a Requerida ao pagamento das custas nas respetivas percentagens de decaimento.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 1.156.929,06**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de **€ 15.912,00,** a pagar pela Requerente **(€ 565,16, correspondente a 3,55%)** e pela Requerida **(€ 15.346,84, correspondente a 96,45%)**, uma vez que o pedido foi só parcialmente procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de outubro de 2026

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

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Pedro Miguel Bastos Rosado)

(Vasco António Branco Guimarães)

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