

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO****Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 13/2024**

**Sumário:** Acórdão do STA de 23-09-2024, no Processo n.º 20/24.0BALSBB – Pleno da 2.ª Secção. Uniformizando-se jurisprudência nos seguintes termos: «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».

**Acórdão do STA de 26-09-2024, no Processo n.º 20-24.0BALSBB- Pleno da 2.ª Secção**

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

**I – RELATÓRIO****I.1 – Alegações**

I. A DIRECTORA-GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA vem interpor recurso para uniformização de jurisprudência, para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, nos termos do disposto nos n.º 2 a 5 do art. 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, da decisão proferida no acórdão arbitral exarado no processo n.º 292/2023-T, datado de 29/12/2023, que julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela requerente, ora recorrida AA, a qual anulou o acto de liquidação adicional de IRS e condenou a Autoridade Tributária a reembolsar à requerente o montante de 82.421,27 € acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, por considerar que a referida decisão arbitral colide com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, já transitado em julgado, proferido no âmbito do processo n.º 01339/14 datado 21/10/2015.

A Recorrente veio apresentar alegações de recurso a fls. 4 a 20 do SITAF, no sentido de demonstrar a alegada oposição de julgados, formulando as seguintes conclusões:

a) O presente recurso para uniformização de jurisprudência vem deduzido contra o acórdão arbitral de 29/12/2023, prolatado nos autos que correm termos no CAAD com o n.º 292/2023, o qual julgou o pedido de pronúncia arbitral procedente, anulando a liquidação adicional de IRS controvertida.

b) O acórdão recorrido entende que “Os ganhos decorrentes da alienação onerosa de prédios que à data da entrada em vigor do Código do IRS não eram sujeitos a tributação em sede de Imposto de Mais Valias são excluídos de tributação em sede de IRS por força da aplicação do regime transitório da Categoria G previsto no artigo 5.º, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, independentemente da alteração da sua qualificação na data em que foram alienados.”

c) O acórdão arbitral sob recurso encontra-se em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com o acórdão fundamento, acórdão do STA de 21/10/2015, já transitado em julgado, prolatado no processo n.º 01339/14, o qual entende que “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.”

d) Em suma, a questão objecto do presente recurso consiste em saber se a mais-valia obtida pela ora Recorrida, com a alienação a 20/12/2021 de um prédio edificado em 1994 num prédio rústico adquirido em 1988 está ou não excluída de tributação atendendo ao âmbito de aplicação do regime transitório da categoria G previsto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 448-A/88 de 30 de novembro que aprovou o CIRS.

e) Conforme resulta de fls11, que se transcreve, o acórdão arbitral recorrido entende que “é indiferente para efeitos do regime transitório de exclusão que após a entrada em vigor do código do IRS se tenha verificado uma alteração na qualificação do prédio alienado, porquanto o que releva é a natureza que este tinha à data da entrada em vigor daquele código.”

f) Assim, em face da factualidade dos autos, entendeu o Tribunal Arbitral o seguinte, que se transcreve de fls. 14: [...] verifica-se que o imóvel foi adquirido pela Requerente em 1988 enquanto terreno rústico, apenas se tendo verificado a alteração da sua qualificação em 1991 com a respetiva inscrição na matriz predial como prédio urbano. Como na data da entrada em vigor do Código do IRS, em 1 de janeiro de 1989, o prédio mantinha a qualidade de terreno rústico e como o mesmo não era objeto de tributação em sede de IMV, verificam-se que os ganhos resultantes da sua alienação em 2021 estão excluídos de tributação por força do disposto no artigo 5.º, n.º 1 do regime transitório da categoria G previsto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 448-A/88 de 30 de novembro.

g) Em causa está a seguinte factualidade: a) a 28-11-1988 a Requerente comprou o prédio rústico; b) a 15-05-1991 foi apresentada pela Requerente “declaração para inscrição ou alteração de prédios urbanos na matriz” através do “modelo 129” de novo prédio urbano composto de cave, para garagem, R/c e sótão para habitação, com a área coberta de 197 m<sup>2</sup> e descoberta de 200 m<sup>2</sup>, que somam 397 m<sup>2</sup>, cujas obras foram concluídas em 15-05-1991; c) a 20/12/2021 a Requerente vendeu o prédio em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente destinado a habitação, composto de três pisos para habitação e logradouro, sito em..., na Travessa....., prédio que o comprador declarou destinar a sua habitação secundária; d) Para o imóvel foi emitida a 1991/08/07 a Licença de Utilização n.º 365, pela Câmara Municipal de Mafra.

h) Concluindo, quanto aos factos, a Recorrida alienou a 20/12/2021 um prédio edificado que construíra em 1991, ano da entrega do modelo 129 e da obtenção da licença de utilização, documentos que atestam que foi edificado um novo prédio urbano composto de cave, para garagem, R/c e sótão para habitação no terreno rústico adquirido a 28-11-1988.

i) Em face da factualidade apurada, a Recorrida entende que o Tribunal Arbitral incorreu em erro de julgamento quanto ao direito, mais concretamente quanto ao âmbito de aplicação do regime transitório da categoria G previsto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 448-A/88 de 30 de novembro que aprovou o CIRS, mais entendendo que o acórdão arbitral está em oposição quanto à mesma questão fundamental de direito com o acórdão fundamento cujo entendimento se subscreve.

j) Quanto aos critérios que permitem concluir pela oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, não sendo exigível uma coincidência absoluta entre os factos descritos na decisão recorrida e no acórdão fundamento, entende-se que os factos em causa são subsumíveis às mesmas normas legais, devendo, por conseguinte, a solução jurídica ser a mesma para ambas as situações.

k) Quanto à questão de direito ora controvertida, o entendimento do acórdão fundamento, segundo o qual apenas releva a natureza que o imóvel tinha à data da entrada em vigor do CIRS, sendo irrelevantes quaisquer alterações na qualificação do prédio alienado que sejam posteriores àquele código, está em clara oposição com o acórdão fundamento, o qual considerou, conforme se transcreve do respectivo sumário, que “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”.

l) Quanto à identidade da matéria de facto para efeitos de se poder concluir pela oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, a factualidade assente no acórdão arbitral assim como no acórdão fundamento são essencialmente idênticas, subsumindo-se às mesmas normas e não se distinguindo por qualquer aspecto que possa determinar soluções diferentes em face do mesmo quadro legal.

m) Em suma, a factualidade subjacente ao acórdão fundamento consiste na realização de mais-valias com a alienação em 2003 de um imóvel que foi edificado em 1994 num terreno que, à data da sua aquisição, anterior à vigência do CIRS, por via de aquisição onerosa e de partilha, era um prédio rústico.

n) Muito embora no acórdão fundamento esteja em causa a edificação do terreno rústico de um “Posto de abastecimento de combustíveis com bar de apoio, composto de r/chão com 1 assoalhada, 1 cozinha e 2 casas de banho” dispondo ainda de logradouro, e afecto a comércio.

o) Entende-se que o entendimento do acórdão fundamento é aplicável aos factos apreciados pelo acórdão recorrido, pois independentemente da afectação do imóvel construído ser para habitação ou para comércio, o que releva para efeitos de saber se as mais-valias obtidas com a alienação desses imóveis está ou não excluída da tributação em sede de IRS é, justamente, determinar se a conclusão das obras de edificação, ocorrida após 1 de Janeiro de 1989, deu origem a um novo prédio urbano “com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas”.

p) E a resposta para as situações de facto em confronto é necessariamente a mesma pois em ambas as situações houve entrega do modelo 129 e a obtenção de licença de utilização comprovativas da construção de um novo edificado.

q) Existe, pois, a necessária identidade quanto à matéria de facto em discussão no acórdão recorrido e no acórdão fundamento pois ambos se pronunciam sobre a aplicação do regime transitório supra aludido à alienação de um prédio urbano edificado após a entrada em vigor do CIRS, sendo que em ambas as situações o prédio urbano em causa foi edificado num terreno rústico que à data da entrada em vigor do CIRS estava excluído de tributação.

r) Em face desta realidade, o acórdão fundamento entendeu o seguinte:

O prédio que o recorrente alienou em 2003, com mais-valia, não existia na sua esfera jurídica antes da conclusão das obras de edificação em 1994, e estas deram origem a um novo prédio urbano, com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas. Não vendeu, pois, um prédio rústico que já existia na sua esfera jurídica à data da entrada em vigor do Código do IRS, sequer um terreno para construção resultante da valorização que efectuou num prédio rústico adquirido antes daquela data, antes um prédio urbano de todo inexistente naquela data na sua esfera jurídica e que apenas veio a constituir-se posteriormente, com aquela natureza e afectação. Não tem, pois, razão, ao pretender a exclusão parcial da tributação da mais-valia obtida ao abrigo do disposto no artigo 5.º do Decreto de Aprovação do Código do IRS por ter adquirido, antes de 1 de Janeiro de 1989, um prédio rústico e parte de outro que, conjuntamente com um terceiro e depois de anexados, vieram a ser transformados no prédio urbano cuja alienação deu lugar às mais-valias imobiliárias cuja tributação é questionada nos presentes autos. Pelo exposto, impõe-se concluir que o recurso não merece provimento.

s) Em suma, o acórdão fundamento entendeu, contrariamente ao acórdão sob recurso, que a construção de um imóvel num prédio que até à conclusão das obras de edificação era um prédio rustico, ou mesmo urbano mas sem qualquer edificação, não só aumenta o valor patrimonial do prédio onde é construído o imóvel como lhe altera a natureza, ou seja, o imóvel construído pelo sujeito passivo transformou a natureza e a função do prédio no qual foi construído, o que releva para efeitos do regime jurídico em discussão afastando a exclusão de tributação em IRS.

t) Mais, o acórdão fundamento chama a atenção para o facto de a jurisprudência invocada pelo sujeito passivo, e que é também a jurisprudência invocada pelo acórdão arbitral sob recurso, respeitar a terrenos adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS e que adquirem posteriormente a natureza de terrenos para construção e são alienados como tal, o que, justamente, não é de todo o caso concreto nem do acórdão fundamento nem dos autos arbitrais ora sob recurso.

u) Assim, quanto à questão de direito controvertida, entende-se que estamos perante a mesma questão fundamental de direito pois em ambos os acórdãos está em causa a o âmbito de aplicação do regime transitório consignado no decreto-lei que aprovou o CIRS, sendo que este regime legal não sofreu alterações na sua redacção, sendo igualmente aplicável aos factos objecto de pronúncia arbitral assim como aos factos objecto de apreciação pelo acórdão fundamento.

v) Discutindo-se, concretamente, se a exclusão de tributação prevista naquele regime transitório se aplica a prédios urbanos construídos após a entrada em vigor do CIRS ainda que a sua edificação tenha ocorrido num prédio adquirido antes da entrada em vigor do CIRS e que, por ser um prédio rústico à data da sua aquisição, estava abrangido por aquele regime transitório que os excluía de tributação em IRS.

w) O acórdão recorrido entende que a alteração da qualificação do imóvel após a entrada em vigor do CIRS não afasta a aplicação daquele regime transitório ainda que se trate da construção de um novo imóvel edificado após 01-01-1989, desde que o mesmo seja construído num prédio rústico adquirido antes desta data, entendimento do qual se discorda, conforme resulta da defesa apresentada em sede arbitral.

x) O acórdão fundamento entende que a alteração da qualificação do imóvel após a entrada em vigor do CIRS afasta a aplicação daquele regime transitório quando se trate da construção de um novo imóvel edificado após 01-01-1989, ainda que o mesmo seja construído num prédio rústico adquirido antes desta data, entendimento que se acompanha na íntegra, conforme resulta da defesa apresentada em sede arbitral.

y) Quanto ao mérito do recurso, a Recorrente defende o entendimento quanto ao direito plasmado no acórdão fundamento, remetendo-se para as respectivas considerações, acima transcritas, e que merecem o nosso inteiro acolhimento.

z) Concluindo, entende-se que estão preenchidos os requisitos da admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, existindo a semelhança entre as situações de facto em causa por serem subsumíveis ao mesmo quadro normativo e estando as soluções jurídicas em causa em manifesta contradição entre si quanto à mesma questão fundamental de direito.

aa) Requerendo-se a admissão do recurso e o seu conhecimento de mérito, com a procedência do mesmo e a anulação da decisão arbitral, com as devidas consequências legais.

**1.2** — Por despacho a fls. 22 do SITAF, o Ex.º Relator junto deste Supremo Tribunal veio admitir o recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal e ordenou a notificação da entidade recorrida para contra alegar e do Ministério Público para emitir Parecer.

### **1.3 — Contra-alegações**

Foram produzidas contra-alegações no âmbito da instância pela recorrida, AA, com o seguinte quadro conclusivo:

I. Prescreve o n.º 3 do artigo 25.º do RJAT que “ao recurso previsto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.”

II. Sendo, assim, axiomático de dizer que é aplicável o n.º 3 daquele artigo 152.º do CPTA e rezando tal norma como segue: «3 — O recurso não é admitido se a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.»

III. Ou seja, entendeu o legislador não onerar o Supremo Tribunal Administrativo com um dever de decisão quando a sua mais moderna Jurisprudência se inclina, com foros de solidez, num determinado sentido.

IV. Conforme o entendem a Doutrina e Jurisprudência citadas no corpo alegatório.

V. E tal é o que se passa in casu uma vez que o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir como supra também citado.

VI. A Recorrente o que tange ao mérito do recurso dedica-lhe singelamente apenas um artigo do seu corpo alegatório, limitando-se a afirmar que merece a sua concordância o decidido no alegado acórdão fundamento.

VII. Não cumprindo minimamente com o que lhe é exigido pelo artigo 639.º, n.º 1 do CPC.

VIII. O que, também por aqui, deve levar à rejeição do recurso.

IX. De todo o modo e de como for seja a Doutra Decisão sob escrutínio afigura-se imaculada e isenta de reparos pois que, sem qualquer dúvida, releva para a aplicação do regime transitório do artigo 5.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88 é saber a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor daquele diploma legal.

X. Nos termos do art. 1.º do CIMV o imposto de mais-valias incidia sobre os ganhos realizados através da 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 2 030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41 616, de 10 de Maio de 1958, e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

XI. Dispunha por sua vez o n.º 2 do mesmo normativo 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».

XII. Já o regime do art. 10.º n.º 1 Código do IRS, na sua redacção original, classificou como rendimentos da categoria G os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, resultassem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, isto é, o Código de Mais-Valias só sujeitava a imposto os terrenos para construção, os quais eram assim classificados por se encontrarem abrangidos por planos de urbanização, ou por se localizarem em zona urbanizada ou, ainda, por se destinarem a construção urbana segundo declaração dos próprios contraentes.

XIII. Já o artigo 10.º, n.º 1, do CIRS veio dispor que constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, de capitais ou prediais, resultassem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

XIV. Assim, à primeira vista, os ganhos resultantes da venda da quota parte dos prédios em causa estariam sujeitos a tributação em sede de IRS, a título de Mais-Valias, no entanto o regime transitório da categoria G, previsto pelo art. 5.º n.º 1 do DL. 442-A/88 de 30.11, veio estabelecer que “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, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provém se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código”.

XV. 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, mas, para evitar efeitos retroactivos, 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 excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV.

XVI. Ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS.

XVII. Ainda a tal propósito a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva 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.

XVIII. Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção 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, que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias.

XIX. Assim sendo, haverá de concluir-se, como bem decidiu a decisão sob escrutínio, que os ganhos obtidos pela venda efectuada não estão sujeitos a IRS, isto porque não obstante constituírem mais-valias «de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», nos termos da alínea a) do

n.º 1 do art. 10.º do Código do IRS, caem no âmbito de aplicação da norma de delimitação negativa resultante do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

XX. Falece in totum toda a Douta argumentária recursória.

XXI. Devendo a Douta decisão recorrida merecer o beneplácito da sua confirmação.

#### **I.4 – Parecer do Ministério Público,**

Foi junto parecer a fls. 266 a 276 do SITAF, com o seguinte teor:

*“Vem a Srª Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira interpor recurso da Decisão Arbitral, datada de 29.12.2023, proferida no âmbito do CAAD (Proc. n.º 292/2023-T), alegando que tal Decisão está em oposição com o Acórdão do STA, de 21.10.2015, proferido no processo n.º 01339/14, quanto à mesma questão fundamental de Direito.*

*A questão poderá traduzir-se em saber se a exclusão de tributação em mais-valias prevista no regime transitório a que se refere o art. 5.º do DL n.º 442-A/88, de 30.11, se aplica a prédios urbanos construídos após a entrada em vigor do CIRS ainda que a sua edificação tenha ocorrido num prédio rústico adquirido antes da entrada em vigor do CIRS.*

*Dito de outro modo, a questão objecto do presente recurso consiste em saber se a mais-valia obtida pela ora Recorrida, com a alienação a 20/12/2021 de um prédio edificado em 1994 num prédio rústico adquirido em 1988, está ou não excluída de tributação atendendo ao âmbito de aplicação do regime transitório previsto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 448-A/88 de 30.11 que aprovou o CIRS.*

#### **MOTIVAÇÃO**

*Em sede de motivação, a aqui Recorrente vem apresentar as seguintes conclusões:*

*a) O presente recurso para uniformização de jurisprudência vem deduzido contra o acórdão arbitral de 29/12/2023, prolatado nos autos que correm termos no CAAD com o n.º 292/2023, o qual julgou o pedido de pronúncia arbitral procedente, anulando a liquidação adicional de IRS controvertida. b) O acórdão recorrido entende que “Os ganhos decorrentes da alienação onerosa de prédios que à data da entrada em vigor do Código do IRS não eram sujeitos a tributação em sede de Imposto de Mais-Valias são excluídos de tributação em sede de IRS por força da aplicação do regime transitório da Categoria G previsto no artigo 5.º, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, independentemente da alteração da sua qualificação na data em que foram alienados.”*

*c) O acórdão arbitral sob recurso encontra-se em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com o acórdão fundamento, acórdão do STA de 21/10/2015, já transitado em julgado, prolatado no processo n.º 01339/14, o qual entende que “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.”*

*d) Em suma, a questão objecto do presente recurso consiste em saber se a mais-valia obtida pela ora Recorrida, com a alienação a 20/12/2021 de um prédio edificado em 1994 num prédio rústico adquirido em 1988 está ou não excluída de tributação atendendo ao âmbito de aplicação do regime transitório da categoria G previsto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 448-A/88 de 30 de novembro que aprovou o CIRS.*

*e) Conforme resulta de fls11, que se transcreve, o acórdão arbitral recorrido entende que “é indiferente para efeitos do regime transitório de exclusão que após a entrada em vigor do código do IRS se tenha verificado uma alteração na qualificação do prédio alienado, porquanto o que releva é a natureza que este tinha à data da entrada em vigor daquele código.”*

*f) Assim, em face da factualidade dos autos, entendeu o Tribunal Arbitral o seguinte, que se transcreve de fls. 14: [...] verifica-se que o imóvel foi adquirido pela Requerente em 1988 enquanto terreno rústico, apenas se tendo verificado a alteração da sua qualificação em 1991 com a respetiva inscrição na matriz predial como prédio urbano. Como na data da entrada em vigor do Código do IRS,*

em 1 de janeiro de 1989, o prédio mantinha a qualidade de terreno rústico e como o mesmo não era objeto de tributação em sede de IMV, verificam-se que os ganhos resultantes da sua alienação em 2021 estão excluídos de tributação por força do disposto no artigo 5.º, n.º 1 do regime transitório da categoria G previsto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 448-A/88 de 30 de novembro.

g) Em causa está a seguinte factualidade: a) a 28-11-1988 a Requerente comprou o prédio rústico; b) a 15-05-1991 foi apresentada pela Requerente “declaração para inscrição ou alteração de prédios urbanos na matriz” através do “modelo 129” de novo prédio urbano composto de cave, para garagem, R/c e sótão para habitação, com a área coberta de 197 m<sup>2</sup> e descoberta de 200 m<sup>2</sup>, que somam 397 m<sup>2</sup>, cujas obras foram concluídas em 15-05-1991; c) a 20/12/2021 a Requerente vendeu o prédio em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente destinado a habitação, composto de três pisos para habitação e logradouro, sito em..., na Travessa....., prédio que o comprador declarou destinar a sua habitação secundária; d) Para o imóvel foi emitida a 1991/08/07 a Licença de Utilização n.º 365, pela Câmara Municipal de Mafra.

h) Concluindo, quanto aos factos, a Recorrida alienou a 20/12/2021 um prédio edificado que construíra em 1991, ano da entrega da modelo 129 e da obtenção da licença de utilização, documentos que atestam que foi edificado um novo prédio urbano composto de cave, para garagem, R/c e sótão para habitação no terreno rústico adquirido a 28-11-1988.

i) Em face da factualidade apurada, a Recorrida (Recorrente) entende que o Tribunal Arbitral incorreu em erro de julgamento quanto ao direito, mais concretamente quanto ao âmbito de aplicação do regime transitório da categoria G previsto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 448-A/88 de 30 de novembro que aprovou o CIRS, mais entendendo que o acórdão arbitral está em oposição quanto à mesma questão fundamental de direito com o acórdão fundamento cujo entendimento se subscreve.

j) Quanto aos critérios que permitem concluir pela oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, não sendo exigível uma coincidência absoluta entre os factos descritos na decisão recorrida e no acórdão fundamento, entende-se que os factos em causa são subsumíveis às mesmas normas legais, devendo, por conseguinte, a solução jurídica ser a mesma para ambas as situações.

k) Quanto à questão de direito ora controvertida, o entendimento do acórdão fundamento (recorrido), segundo o qual apenas releva a natureza que o imóvel tinha à data da entrada em vigor do CIRS, sendo irrelevantes quaisquer alterações na qualificação do prédio alienado que sejam posteriores àquele código, está em clara oposição com o acórdão fundamento, o qual considerou, conforme se transcreve do respectivo sumário, que “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”.

l) Quanto à identidade da matéria de facto para efeitos de se poder concluir pela oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, a factualidade assente no acórdão arbitral assim como no acórdão fundamento são essencialmente idênticas, subsumindo-se às mesmas normas e não se distinguindo por qualquer aspecto que possa determinar soluções diferentes em face do mesmo quadro legal.

m) Em suma, a factualidade subjacente ao acórdão fundamento consiste na realização de mais valias com a alienação em 2003 de um imóvel que foi edificado em 1994 num terreno que, à data da sua aquisição, anterior à vigência do CIRS, por via de aquisição onerosa e de partilha, era um prédio rústico.

n) Muito embora no acórdão fundamento esteja em causa a edificação do terreno rústico de um “Posto de abastecimento de combustíveis com bar de apoio, composto de r/chão com 1 assoalhada, 1 cozinha e 2 casas de banho” dispendo ainda de logradouro, e afecto a comércio.

o) Entende-se que o entendimento do acórdão fundamento é aplicável aos factos apreciados pelo acórdão recorrido, pois independentemente da afectação do imóvel construído ser para habitação ou para comércio, o que releva para efeitos de saber se as mais-valias obtidas com a alienação desses imóveis está ou não excluída da tributação em sede de IRS é, justamente, determinar se a conclusão das obras de edificação, ocorrida após 1 de Janeiro de 1989, deu origem a um novo prédio urbano “com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas”.

p) E a resposta para as situações de facto em confronto é necessariamente a mesma pois em ambas as situações houve entrega da modelo 129 e a obtenção de licença de utilização comprovativas da construção de um novo edificado.

q) Existe, pois, a necessária identidade quanto à matéria de facto em discussão no acórdão recorrido e no acórdão fundamento pois ambos se pronunciam sobre a aplicação do regime transitório supra aludido à alienação de um prédio urbano edificado após a entrada em vigor do CIRS, sendo que em ambas as situações o prédio urbano em causa foi edificado num terreno rústico que à data da entrada em vigor do CIRS estava excluído de tributação.

r) Em face desta realidade, o acórdão fundamento entendeu o seguinte:

O prédio que o recorrente alienou em 2003, com mais-valia, não existia na sua esfera jurídica antes da conclusão das obras de edificação em 1994, e estas deram origem a um novo prédio urbano, com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas.

Não vendeu, pois, um prédio rústico que já existia na sua esfera jurídica à data da entrada em vigor do Código do IRS, sequer um terreno para construção resultante da valorização que efectuou num prédio rústico adquirido antes daquela data, antes um prédio urbano de todo inexistente naquela data na sua esfera jurídica e que apenas veio a constituir-se posteriormente, com aquela natureza e afectação. Não tem, pois, razão, ao pretender a exclusão parcial da tributação da mais-valia obtida ao abrigo do disposto no artigo 5.º do Decreto de Aprovação do Código do IRS por ter adquirido, antes de 1 de Janeiro de 1989, um prédio rústico e parte de outro que, conjuntamente com um terceiro e depois de anexados, vieram a ser transformados no prédio urbano cuja alienação deu lugar às mais-valias imobiliárias cuja tributação é questionada nos presentes autos.

Pelo exposto, impõe-se concluir que o recurso não merece provimento.

s) Em suma, o acórdão fundamento entendeu, contrariamente ao acórdão sob recurso, que a construção de um imóvel num prédio que até à conclusão das obras de edificação era um prédio rústico, ou mesmo urbano mas sem qualquer edificação, não só aumenta o valor patrimonial do prédio onde é construído o imóvel como lhe altera a natureza, ou seja, o imóvel construído pelo sujeito passivo transformou a natureza e a função do prédio no qual foi construído, o que releva para efeitos do regime jurídico em discussão afastando a exclusão de tributação em IRS.

t) Mais, o acórdão fundamento chama a atenção para o facto de a jurisprudência invocada pelo sujeito passivo, e que é também a jurisprudência invocada pelo acórdão arbitral sob recurso, respeitar a terrenos adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS e que adquirem posteriormente a natureza de terrenos para construção e são alienados como tal, o que, justamente, não é de todo o caso concreto nem do acórdão fundamento nem dos autos arbitrais ora sob recurso.

u) Assim, quanto à questão de direito controvertida, entende-se que estamos perante a mesma questão fundamental de direito pois em ambos os acórdãos está em causa a o âmbito de aplicação do regime transitório consignado no decreto-lei que aprovou o CIRS, sendo que este regime legal não sofreu alterações na sua redacção, sendo igualmente aplicável aos factos objecto de pronúncia arbitral assim como aos factos objecto de apreciação pelo acórdão fundamento.

v) Discutindo-se, concretamente, se a exclusão de tributação prevista naquele regime transitório de (se) aplica a prédios urbanos construídos após a entrada em vigor do CIRS ainda que a sua edificação tenha ocorrido num prédio adquirido antes da entrada em vigor do CIRS e que, por ser um prédio rústico à data da sua aquisição, estava abrangido por aquele regime transitório que os excluía de tributação em IRS.

w) O acórdão recorrido entende que a alteração da qualificação do imóvel após a entrada em vigor do CIRS não afasta a aplicação daquele regime transitório ainda que se trate da construção de um novo imóvel edificado após a 01-01-1989, desde que o mesmo seja construído num prédio rústico adquirido antes desta data, entendimento do qual se discorda, conforme resulta da defesa apresentada em sede arbitral.



x) O acórdão fundamento entende que a alteração da qualificação do imóvel após a entrada em vigor do CIRS afasta a aplicação daquele regime transitório quando se trate da construção de um novo imóvel edificado após a 01-01-1989, ainda que o mesmo seja construído num prédio rústico adquirido antes desta data, entendimento que se acompanha na íntegra, conforme resulta da defesa apresentada em sede arbitral.

y) Quanto ao mérito do recurso, a Recorrente defende o entendimento quanto ao direito plasmado no acórdão fundamento, remetendo-se para as respectivas considerações, acima transcritas, e que merecem o nosso inteiro acolhimento.

z) Concluindo, entende-se que estão preenchidos os requisitos da admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, existindo a semelhança entre as situações de facto em causa por serem subsumíveis ao mesmo quadro normativo e estando as soluções jurídicas em causa em manifesta contradição entre si quanto à mesma questão fundamental de direito.

Conclui a Recorrente impetrando a admissão do presente recurso, a procedência do mesmo e a anulação da Decisão arbitral, com as devidas consequências legais.

#### DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Como é entendimento pacífico na jurisprudência do STA, a admissibilidade dos recursos por oposição de Acórdãos (in casu Decisão Arbitral e Acórdão do STA), tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF, 284.º do CPPT e 152.º do CPTA, depende de existir contradição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e desde que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Assim, são requisitos do prosseguimento do presente recurso para uniformização de jurisprudência:

- Contradição entre um Acórdão do TCA ou do STA e a Decisão Arbitral (ou entre Decisões Arbitrais);
- Trânsito em julgado do Acórdão Fundamento;
- Existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito;
- Ser a orientação perfilhada no Acórdão impugnado desconforme com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

(A este propósito pode ver-se o Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª edição revista, 2007, página 883, de Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha e, bem assim, o Acórdão do STA-SCA, de 2012.07.05-P. 01168/11, disponível no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))

Por sua vez, quanto à caracterização da questão fundamental de Direito haverá de considerar-se:

- Haver identidade da questão de direito sobre a qual incidiu o Acórdão em oposição, o que tem como condição a identidade dos respetivos pressupostos de facto;
- A oposição deverá emergir de decisões expressas, e não apenas implícitas;
- Não obsta ao reconhecimento da existência da contradição que os Acórdãos sejam proferidos na vigência de diplomas legais diversos se as normas aplicadas contiverem regulamentação essencialmente idêntica;
- As normas diversamente aplicadas podem ser substantivas ou processuais.

#### DO MÉRITO

Alega a Recorrente que se verifica a necessária identidade quanto à matéria de facto em discussão no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento pois ambos se pronunciam sobre a aplicação do regime transitório (a que se refere o art. 5.º do DL n.º 442-A/88 de 30.11) à alienação de um prédio urbano edificado após a entrada em vigor do CIRS, sendo que em ambas as situações o prédio urbano em causa foi edificado num terreno rústico que à data da entrada em vigor do CIRS estava excluído de tributação.

Diz a Recorrente que em ambos os casos se verificou que a conclusão das obras ocorreu após 1 de janeiro de 1989, dando origem a um novo prédio urbano, ainda que edificado em terreno rústico que à data da entrada em vigor do CIRS estava excluído de tributação.

Mais diz a Recorrente que também em ambos os Acórdãos estamos perante a mesma questão fundamental de Direito, pois em ambos os Acórdãos está em causa o âmbito de aplicação do regime transitório consignado no decreto-lei que aprovou o CIRS, discutindo-se, concretamente, se a exclusão de tributação prevista naquele regime transitório se aplica a prédios urbanos construídos após a entrada em vigor do CIRS ainda que a sua edificação tenha ocorrido num prédio adquirido antes da entrada em vigor do CIRS e que, por ser um prédio rústico à data da sua aquisição, estava abrangido por aquele regime transitório.

Quando a esta questão fundamental de Direito, ora controvertida, a Recorrente vem defender que Acórdão recorrido (segundo o qual apenas releva a natureza que o imóvel tinha à data da entrada em vigor do CIRS, sendo irrelevantes quaisquer alterações na qualificação do prédio alienado que sejam posteriores àquele código) está em clara oposição com o Acórdão fundamento, o qual considerou, conforme se transcreve do respectivo sumário, que "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"

Salvaguardada melhor posição, verificamos existir similitude entre as duas situações constantes dos Acórdãos em causa.

Com efeito, no Acórdão arbitral está em causa a seguinte factualidade que nos permitimos sintetizar:

– Em 28.11.1988, a Requerente comprou um prédio rústico denominado "... " (parte do prédio inscrito na matriz cadastral sob o artigo 67, secção F). – Em 15.05.1991 foi apresentada pela Requerente "declaração para inscrição ou alteração de prédios urbanos na matriz", através do "modelo 129", de novo prédio urbano composto de cave para garagem, R/C e sótão para habitação, com a área coberta de 197 m<sup>2</sup>, cujas obras foram concluídas em 15-05-1991;

– Em 07.08.1991 foi emitida a Licença de Utilização no 365, pela Câmara Municipal de Mafra.

– Em 14-06-1993 a Requerente foi notificada por ofício de 09-06-1993 do Chefe da Repartição de Finanças do concelho de Mafra do resultado da avaliação ao artigo matricial 4003 da freguesia..., ao qual foi atribuído o valor patrimonial de 6.840.000\$00 escudos.

– Em 20/12/2021 a Requerente vendeu o prédio em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente destinado a habitação, composto de três pisos para habitação e logradouro, sito em....

No que concerne ao Acórdão fundamento, deparamo-nos com a seguinte factualidade:

– Em 07.06.1982, o Impugnante adquiriu um prédio rústico constituído por um pinhal e mato no sítio do Barreiro, inscrito na matriz predial rústica sob o artigo 11820.

– Entre 08.02.1990 e 31.05.1991, o Impugnante adquiriu mais dois prédios rústicos inscritos, respetivamente, nas matrizes prediais 11818 e 11819.

– Tais prédios, após anexação, vieram a dar origem ao prédio urbano (constituído por Posto de Abastecimento de Combustíveis) com a matriz matricial n.º 3132, cujas obras se concluíram em 14.03.1994.

– Em 19.12.2003, foi celebrada escritura de compra e venda, tendo sido declarado o preço de €241.000,00.

Neste conspecto e salvo melhor posição, entendemos verificar-se uma efetiva similitude entre as situações de facto constantes dos dois aludidos Acórdãos.

*Também quanto à questão de Direito controvertida, entendemos existir identidade entre os dois arestos, uma vez que em ambos os casos estamos perante a questão relativa à aplicação do regime transitório consignado no decreto-lei que aprovou o CIRS, estando em causa a aquisição de terrenos rústicos em data anterior ao referido código, terrenos esses que deram origem (já na vigência do CIRS) a prédios urbanos resultantes de edificações nos mesmos, vindo estes a ser posteriormente alienados.*

*Salvo melhor posição, aderimos aqui à tese explanada no Acórdão fundamento.*

*Com efeito, os prédios urbanos em causa, objeto de alienação (com mais-valias), surgiram na esfera jurídica do sujeito passivo após a conclusão das obras de edificação ocorrida após 1 de janeiro de 1989.*

*Trata-se assim de diferentes imóveis, inexistentes antes da entrada em vigor do CIRS, ainda que edificados nos terrenos rústicos adquiridos antes de tal vigência (i.e. no âmbito de aplicação do regime transitório previsto no art. 5.º do DL n.º 448-A/88, de 30.11).*

*De referir que a questão concretamente objeto do presente recurso consiste em saber se a mais-valia obtida pela ora Recorrida, com a alienação a 20/12/2021 de um prédio edificado em 1994 num prédio rústico adquirido em 1988, está ou não excluída de tributação atendendo ao âmbito de aplicação do regime transitório da categoria G previsto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 448-A/88 de 30 de novembro que aprovou o CIRS.*

*Em sede de contra-alegações, a Recorrida vem pugnar pela aplicação ao presente recurso para uniformização de jurisprudência do disposto no n.º 3 do art. 152.º do CPTA. «3 – O recurso não é admitido se a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.» Para a Recorrida, a lei expressamente refere que o recurso não deverá ser admitido pelo STA quando a orientação perfilhada na Decisão arbitral estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada no STA.*

*Mais diz a Recorrida que o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir que «de acordo com o disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, 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, ainda que posteriormente possam adquirir a natureza de terrenos para construção e sejam alienados como tal.» (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14/10/2020, Processo n.º 01152/10.7BELRS).*

*É ainda citado o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18/11/2020, Processo n.º 01047/07.1BESNT:*

*«O disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, impede que sejam tributados em sede de I.R.S. os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios não qualificados como “terrenos para construção”, adquiridos antes da entrada em vigor do Código do I.R.S. e que conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor desse Código, ainda que posteriormente possam ter adquirido essa qualidade e venham a ser alienados como tal.»*

*A nosso ver e salvo melhor, o que nessa sede está em causa, relativamente aos prédios rústicos adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS, é a aquisição de aptidão edificativa já na vigência do CIRS.*

*Nestes casos estão em causa os mesmos prédios adquiridos antes de 1989, o que acontece é que tais prédios sofreram uma alteração quanto à sua qualificação (vg. por parte do Município).*

*Aqui não surgem novos prédios urbanos construídos após 1 de janeiro de 1989 e com inscrição matricial diversa do anterior prédio rústico onde tiveram lugar as edificações.*

*Assim, salvo melhor entendimento, tal situação fáctica é substancialmente diferente da dos presentes autos; razão pela qual afigura-se-nos ser de rejeitar a tese da Recorrida.*

## CONCLUSÃO

*Pelo exposto, e ressalvado o sempre devido respeito por opinião contrária, entendemos que se verificam os pressupostos legais para o prosseguimento do presente recurso, pronunciando-nos no sentido da sua procedência devendo, se assim for entendido, adotar-se o sentido do Acórdão Fundamento.”*

**I.5** – Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

## **II – FUNDAMENTAÇÃO**

### **II. 1 – De facto**

#### **A decisão arbitral sob recurso, considerou como provados os seguintes factos:**

A. Em 28-11-1988 a Requerente comprou a BB, natural da freguesia e concelho... e a sua mulher CC, natural da freguesia..., concelho de Mafra, residentes em 4/57,...., St....., pelo preço de 3.500.000 escudos o prédio rústico com a área de 4.374,5 m<sup>2</sup>, denominado “...”, freguesia..., Concelho de Mafra, descrito na Conservatória do Registo Predial... sob o número...4 da freguesia..., com registo de transmissão a favor dos vendedores e é parte do prédio inscrito na matriz cadastral respetiva sob o artigo 67, secção F. (PPA, 11.º: respetivo doc. 2).

B. Em 15-05-1991 foi apresentada pela Requerente “declaração para inscrição ou alteração de prédios urbanos na matriz” através do “modelo 129” de novo prédio urbano composto de cave, para garagem, R/c e sótão para habitação, com a área coberta de 197 m<sup>2</sup> e descoberta de 200 m<sup>2</sup>, que somam 397 m<sup>2</sup>, cujas obras foram concluídas em 15-05-1991, com o rendimento declarado de 1.000.000\$00 de escudos, localizado na freguesia..., lugar do..., confrontando em todos os pontos cardeais com a própria, sem que fosse preenchido no dito “modelo” o campo “número do artigo em que o prédio ou parte do prédio se encontrava inscrito na matriz”. (R-AT, 6.: PA, pp. 4-5).

C. Em 14-06-1993 a Requerente foi notificada por ofício de 09-06-1993 do Chefe da Repartição de Finanças do concelho de Mafra do resultado da avaliação ao artigo matricial 4003 da freguesia..., ao qual foi atribuído o valor patrimonial de 6.840.000\$00 escudos. (R-AT, 6.: PA, pp. 6-7).

D. Em 20/12/2021 a Requerente vendeu a DD, natural do..., de nacionalidade..., residente em 51,....., 9RR, o prédio em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente destinado a habitação, composto de três pisos para habitação e logradouro, sito em..., na Travessa....., descrito na Conservatória do Registo Predial... sob o número...4 da freguesia..., com registo de aquisição a seu favor pela apresentação 24 de...9, inscrito na matriz da freguesia... sob o artigo matricial 8365, com o valor patrimonial tributário de 95.115,65 €, da freguesia... pelo preço de 580.000,00 €, prédio que o comprador declarou destinar a sua habitação secundária. (PPA, 10.º: doc. junto pela Requerente em 18-10-2023).

E. Para o imóvel identificado no facto anterior foi emitida em 1991/08/07, a Licença de Utilização no 365, pela Câmara Municipal de Mafra e foi também emitido o Certificado Energético no SCE 265021016, válido até 30/11/2031. (facto com conhecimento adquirido pelo Tribunal na instrução da causa: doc. junto pela Requerente em 18-10-2023).

F. Através do ofício n.º ...98 da Direção de Finanças..., em 23-01-2023, a AT notificou a Requerente para substituição da declaração modelo 3 de IRS do ano de 2021 nos seguintes termos (doc. 1 junto com o PPA, incompleto, e R-AT, 5 e 7: documento na versão integral no processo administrativo (“PA”), pp. 1-2):

Fica por este meio notificada para no prazo de 30 dias contados a partir da data de receção ou do 3.º dia posterior ao do registo, proceder à substituição através do Portal das Finanças, da declaração Modelo 3 de IRS do ano 2021, na qual foi declarada alienação do imóvel urbano com o artigo...65 da freguesia..., concelho de Mafra ocorrida em 20/12/2021, no anexo G1. Após consulta aos elementos constantes neste serviço, o prédio foi inscrito em 15/05/1991, através da entrega do Modelo 129, ao qual foi atribuído o valor patrimonial de €34.117,78, valor esse que deverá ser considerado como valor de aquisição, atendendo ao disposto no artigo 46.º, n.º 3 do CIRS, pelo que deverá remover o referido anexo G1 e acrescentar o anexo G.

Assim sendo, deverá proceder à entrega da declaração de substituição, na qual deverão constar os seguintes valores no Q4 do anexo G:

[*IMAGEM*]

Caso não proceda à entrega da referida declaração, dentro do prazo estabelecido, proceder-se-á à correção do conjunto dos rendimentos sujeitos a tributação, e será levantado o correspondente auto notícia, nos termos do artigo 116.º do Código do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Informa-se também, que a regularização voluntária da situação, poderá reduzir a coima devida, atendendo ao disposto no artigo 28.º -A conjugado com o artigo 30.º, ambos do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Com os melhores cumprimentos,

Por delegação do Chefe de Finanças O Chefe de Finanças Adjunto, [assinatura] \_\_\_\_\_

...

G. A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRS n.º ...05, de 24.02.2023, no valor de 84.503,73 €.

H. A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º ...43, no valor de 2.082,46 €.

I. Em 09-03-2023 a Requerente pagou o valor de 82.261,86 €, correspondente à demonstração de acerto de contas emitida pela AT, referente à compensação n.º ...22 de 01 -03 -2023. (PPA, 17.º: respetivo doc. 3).

***O acórdão fundamento do Supremo Tribunal Administrativo datado de 21/10/2015 proferido no âmbito do processo n.º 01339/14, deu como provado a seguinte factualidade:***

A) Em 07.06.1982, o Impugnante adquiriu pelo preço de 20.000\$00 (99,76€) o prédio rústico constituído por um pinhal e mato no sítio do Barreiro, inscrito na matriz predial rústica da freguesia de ..., sob o artigo 11820 (cf. escritura constante de fls. 31 a 33 dos autos).

B) Em 08.02.1990, o Impugnante adquiriu pelo preço de 120.000\$00 (589,56€) o prédio rústico constituído por um pinhal e mato com 500 metros quadrados no sítio do Barreiro, inscrito na matriz predial rústica da freguesia de ..., sob o artigo n.º 11818 (cf. escritura constante de fls. 48 a 50 dos autos).

C) Em 31.05.1991, o Impugnante, conjuntamente com os outros herdeiros, assinaram o escrito denominado de "Partilha", pelo qual declararam partilhar os imóveis pertencentes ao dissolvido casal de B... e C..., sendo o quinhão do Impugnante o equivalente a metade do valor total atribuído aos bens, ou seja, a 31.582\$00, sendo-lhe adjudicadas verbas no montante global de 40.090\$00 (cf. escritura constante de fls. 34 a 38 dos autos).

D) Entre os bens imóveis adjudicados ao Impugnante na sequência da partilha mencionada na alínea antecedente, constava o bem que constituía a verba n.º dezasseis referente a pinhal e mato sito no Barreiro, com a área de 500 metros quadrados, inscrito na matriz predial rústica da freguesia de ... sob o artigo 11819 (cf. fls. 39 a 47 dos autos).

E) Os prédios rústicos inscritos na matriz da freguesia de ... sob os artigos n.ºs 11818, 11819 e 11820 correspondiam às descrições n.ºs 1894, 1925 e 1893 da 2.ª Conservatória do registo Predial de Leiria que, após anexação, deram origem ao prédio urbano inscrito naquela Conservatória sob o n.º 6406/20020415 correspondente ao artigo matricial urbano n.º 3132 da freguesia de....., conselho de Leiria constituído por Posto de Abastecimento de Combustíveis de r/c e logradouro (acordo e certidão predial de fls. 51 dos autos).

F) Encontra-se inscrita na 2.ª Conservatória do Registo Predial de Leiria sob a Ap. 64 de 04.02.1993 a aquisição do direito de superfície dos 3 prédios rústicos descritos sob os n.ºs 1894, 1925 e 1893, a favor

de “D..., S. A. ” pelo prazo de 20 anos e com a faculdade de construir ou manter o edifício e instalações para um posto de abastecimento e comercialização de combustíveis (cf. certidão de fls. 51 e 52 dos autos).

G) Consta na matriz predial urbana relativamente ao prédio inscrito sob o artigo 3132 a sua afectação a comércio, como descrição “Posto de abastecimento de combustíveis com bar de apoio, composto de r/chão com 1 assoalhada, 1 cozinha e 2 casas de banho. Dispõe de logradouro”, com data de conclusão das obras 14.03.1994, como ano de inscrição na matriz 1996 e como valor patrimonial tributário atribuído em 2003 o valor de 13.467,54€ (cf. fls. 101 e 116 da reclamação graciosa apensa aos autos).

H) Em 19.12.2003 dois administradores da sociedade “E..., S. A. ” assinaram em representação desta sociedade, e na qualidade de procuradores do Impugnante com base em procuração com poderes para celebrar negócio consigo mesmo respeitante ao ano de 2002, escritura de compra e venda do direito de propriedade do prédio urbano sito na freguesia de ..., Leiria, descrito na 2.ª Conservatória do registo Predial de Leiria sob o n.º 6406, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 3132.º, pela qual declararam o preço de compra pago por aquela sociedade no montante de 241.000,00€ (cf. escritura de fls. 53 a 56 dos autos).

I) Através do ofício n.º 3607 de 18.04.2007 da Direcção de Finanças de Leiria, foi o Impugnante notificado do seguinte:

“Notificação

Art. 59 n.º 4 da lei geral tributária e art. 128.º do Código do IRS)

Com base na relação de escrituras e outros actos notariais, enviados à DGCI, em conformidade com o art. 123.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), constata-se que, no ano de 2003, V.ª Ex.ª efectuou a alienação onerosa dos bens imóveis identificados na folha anexa/resposta, cujo ganho – Mais-Valia – art. 10.º do CIRS – não foi declarado.

Assim, nos termos do art. 59.º, n.º 4, da lei geral tributária (LGT), fica notificado(a), para no prazo de 30 (trinta) dias remeter ao serviço de finanças da área da residência, o questionário – folha anexa/resposta – devidamente preenchido, bem como outros elementos caso se justifique.

Caso esteja obrigado à declaração dos citados rendimentos poderá regularizar a situação, apresentando a declaração mod 3 com o respectivo anexo G, beneficiando da redução de coima nos termos do art. 29.º, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Optando pela regularização da falta, com a entrega de declaração, deverá apresentar ou remeter, ao Serviço de Finanças da área do seu domicílio, os documentos comprovativos do valor de aquisição (se superior ao valor patrimonial), bem como de despesas e encargos declarados. Caso opte pela entrega da declaração Via Internet, para além dos documentos atrás enunciados, deverá também remeter para os mesmos serviços o respectivo comprovativo de entrega.

Mais se informa que:

- a não confirmação dos valores declarados no anexo G;
- a não regularização da situação;
- ou a falta de documentos comprovativos da não sujeição a tributação,

Implica a correcção pela DGCI, nos termos do art. 65.º, do CIRS, dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação, com base nos elementos disponíveis nestes serviços”.

(cf. fls. 21 a 23 dos autos).

J) Na sequência da recepção do ofício mencionado na alínea antecedente, o Impugnante apresentou em 21.08.2007 declaração de IRS de substituição relativamente a 2003, declarando no anexo G a alie-

nação em Dezembro de 2003 por 241.000,00€ do prédio identificado com o artigo matricial urbano com o n.º 3132 e declarando como data de aquisição Março de 1994 e o valor de aquisição 13.467,54€ (cf. fls. 26 a 28 dos autos).

K) Com base na declaração mencionada na alínea antecedente foi em 17.09.2007 emitida a liquidação de IRS de 2003 com o n.º 2007 5004478939 que gerou uma demonstração de compensação no montante a pagar 49.267,03€ (cf. fls. 17 e 18 dos autos).

L) Notificado da liquidação mencionada na alínea antecedente, o Impugnante apresentou reclamação graciosa que veio a ser indeferida por despacho do Director de Finanças Adjunto de Lisboa proferido em 05.12.2008 com os seguintes fundamentos:

“[...]”

Nas fls. 30 a 32 dos autos consta cópia de uma escritura pública de compra e venda, efectuada no Cartório Notarial de Leiria no dia 7 de Junho de 1982, que comprova que o reclamante adquiriu pelo valor de 20 000\$00 (€99,75) o prédio rústico sob o artigo n.º 11820 da Freguesia de .... Também consta no documento complementar que faz parte da Escritura de Partilhas efectuada em 31 de Maio de 1991 – fls. 33 a 46 dos autos o prédio rústico da Freguesia de ... sob o artigo 11819. Consta ainda na escritura pública de compra e venda efectuada no Cartório Notarial de Leiria em 8 de Fevereiro de 1990, a aquisição por 125 000\$00 (€623,50) o prédio rústico sob o artigo n.º 11 818 – fls. 48 a 50 dos autos. Pelos elementos que constam nos autos não é possível aferir que os 3 prédios rústicos referidos pelo reclamante deram origem ao prédio Urbano sob o artigo n.º 3132.

De referir ainda que, mesmo que assim não fosse, verificava-se a possibilidade de construção em todo o seu contexto uma vez que a entidade que procedeu à sua aquisição, pelo seu objecto social, “Comércio por grosso de produtos petrolíferos” fê-lo na perspectiva de instalar um posto de abastecimento de combustíveis com bar de apoio fls. 98 a 101 dos autos.

Nestes termos, não é de considerar verificados os pressupostos de não sujeição previstos no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de Novembro, (norma transitória), segundo a qual as alienações de imóveis que antes da entrada em vigor do Código do IRS não estavam sujeitas a imposto de mais-valias, só dão origem a tributação quando o alienante os haja adquirido na vigência do actual Código do IRS. Assim sendo, continuam não sujeitos os ganhos obtidos com a alienação de imóveis cuja aquisição tenha sido anterior a 1 de Janeiro de 1989, exceptuados os “terrenos para construção”, sujeitos a tributação a este título, desde a entrada em vigor do Código de Imposto de Mais-Valias em 9 de Julho de 1965, em caso de alienação, só não haverá lugar a imposto se a aquisição for anterior a esta data.

Face ao que foi exposto e uma vez que não foram apresentados elementos susceptíveis de alterar a liquidação, sou de parecer que deverá ser proferida decisão de INDEFERIR o pedido.

### III – EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÇÃO

Assim sendo, e porque se propôs que a presente reclamação graciosa não fosse deferida na totalidade, houve lugar a audição prévia nos termos do n.º 2 do art. 60.º da Lei Geral Tributária, tendo o reclamante apresentado exposição, conforme consta a fl(s) 131 a 143, de onde se retira as seguintes conclusões:

Foi recepcionado nesta Direcção de Finanças de Lisboa no dia 7 de Novembro de 2008, Entrada com o n.º 98534 uma petição a exercer o direito de audição prévia. No entanto da análise à petição e tendo em atenção os factos e fundamentos invocados no projecto decisão, verifica-se que não são apresentados elementos novos. Assim, propõe-se que se converta em definitivo o INDEFERIMENTO do pedido.

### IV – CONCLUSÃO

Assim sendo, constata-se que a situação tributária do contribuinte não carece de correcção, pelo que se propõe que a presente reclamação graciosa seja INDEFERIDA, pelos motivos antes expostos notificando-se o reclamante desta decisão final.” (cf. fls. 79 a 81 dos autos).

M) O Impugnante foi notificado da decisão da reclamação graciosa em 12.12.2008 (cf. fls. 147 e 148 da reclamação graciosa apensa aos autos).

N) A presente Impugnação foi apresentada em 19.12.2008 (cf. fls. 3 dos autos).

## II.2 – De Direito

I. São três as questões que importa dirimir no âmbito do presente Processo:

a) Ocorre efetiva oposição entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão fundamento quanto à mesma questão fundamental de Direito?

b) Sendo afirmativa a resposta à questão anterior, pode considerar-se, ainda assim, que o presente recurso deve ser rejeitado pelo facto de a orientação perfilhada no acórdão recorrido não corresponder à jurisprudência mais recentemente consolidada deste Supremo Tribunal?

c) Sendo afirmativa a resposta às duas questões anteriores, deve este Supremo Tribunal conhecer do mérito e dar provimento ao recurso?

II. Uma vez que tem precedência sobre as demais, importa começar por recordar como requisito central da admissibilidade do recurso, que a decisão arbitral recorrida esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de Direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo ou com outra decisão arbitral, nos termos do mesmo artigo – no caso, é apontado como Acórdão Fundamento do Recurso um aresto prolatado por este Supremo Tribunal.

III. Entende-se que é idêntica a *questão fundamental de Direito* nos casos em que:

– as situações fácticas em ambos os arestos sejam substancialmente idênticas, entendendo-se, como tal, para este efeito, as que sejam subsumidas às mesmas normas legais;

– o quadro legislativo seja também substancialmente idêntico, o que sucederá quando seja o mesmo o regime jurídico aplicável ou quando as alterações legislativas a relevar num dos acórdãos não interfira, nem directa nem indirectamente, na resolução da questão de direito controvertida;

– quando a divergência entre as decisões (recorrida e fundamento) se verifica ao nível das próprias decisões e não exclusivamente quanto aos respectivos fundamentos.

IV. Ora, e na linha do já sublinhado pelo Ministério Público nos autos, podem-se considerar como plenamente verificados os requisitos habilitantes do presente Recurso, pelo que nos limitamos aqui a reproduzir a factualidade e circunstancialismo jurídico e fiscal ali apontado e bem sintetizado:

*“Com efeito, no Acórdão arbitral está em causa a seguinte factualidade que nos permitimos sintetizar:*

*– Em 28.11.1988, a Requerente comprou um prédio rústico denominado “...” (parte do prédio inscrito na matriz cadastral sob o artigo 67, secção F). – Em 15.05.1991 foi apresentada pela Requerente “declaração para inscrição ou alteração de prédios urbanos na matriz”, através do “modelo 129”, de novo prédio urbano composto de cave para garagem, R/C e sótão para habitação, com a área coberta de 197 m<sup>2</sup>, cujas obras foram concluídas em 15-05-1991;*

*– Em 07.08.1991 foi emitida a Licença de Utilização no 365, pela Câmara Municipal de Mafra.*

*– Em 14-06-1993 a Requerente foi notificada por ofício de 09-06-1993 do Chefe da Repartição de Finanças do concelho de Mafra do resultado da avaliação ao artigo matricial 4003 da freguesia..., ao qual foi atribuído o valor patrimonial de 6.840.000\$00 escudos.*

*– Em 20/12/2021 a Requerente vendeu o prédio em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente destinado a habitação, composto de três pisos para habitação e logradouro, sito em...*



No que concerne ao Acórdão fundamento, deparamo-nos com a seguinte factualidade:

– Em 07.06.1982, o Impugnante adquiriu um prédio rústico constituído por um pinhal e mato no sítio do Barreiro, inscrito na matriz predial rústica sob o artigo 11820.

– Entre 08.02.1990 e 31.05.1991, o Impugnante adquiriu mais dois prédios rústicos inscritos, respetivamente, nas matrizes prediais 11818 e 11819.

– Tais prédios, após anexação, vieram a dar origem ao prédio urbano (constituído por Posto de Abastecimento de Combustíveis) com a matriz matricial n.º 3132, cujas obras se concluíram em 14.03.1994.

– Em 19.12.2003, foi celebrada escritura de compra e venda, tendo sido declarado o preço de €241.000,00.

Neste conspecto e salvo melhor posição, entendemos verificar-se uma efetiva similitude entre as situações de facto constantes dos dois aludidos Acórdãos.

Também quanto à questão de Direito controvertida, entendemos existir identidade entre os dois arestos, uma vez que em ambos os casos estamos perante a questão relativa à aplicação do regime transitório consignado no decreto-lei que aprovou o CIRS, estando em causa a aquisição de terrenos rústicos em data anterior ao referido código, terrenos esses que deram origem (já na vigência do CIRS) a prédios urbanos resultantes de edificações nos mesmos, vindo estes a ser posteriormente alienados.”

V. Ora, resulta claramente do exposto que existe uma notória identidade fáctico-jurídica e, igualmente, um evidente paralelismo quanto à questão de Direito que foi decisiva para o sentido dos respetivos segmentos decisórios das decisões aqui em confronto.

Acresce que, contrariamente ao que pretende a Recorrida, não existe jurisprudência deste Supremo Tribunal em sentido contrário: o que existe, e com alguma abundância, é jurisprudência consolidada que esclarece que a mera qualificação superveniente do mesmo prédio – de rústico para terreno para construção – não impede a aplicação do regime transitório, no caso de tal qualificação suceder à entrada em vigor do Código do IRS. É o que se pode ver, entre muitos outros, no Acórdão de 18 de Novembro de 2020, lavrado no Processo n.º 1047/07, onde se pode ler, precisamente: “O disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, impede que sejam tributados em sede de I.R.S. os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios não qualificados como “terrenos para construção”, adquiridos antes da entrada em vigor do Código do I.R.S. e que conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor desse Código, ainda que posteriormente possam ter adquirido essa qualidade e venham a ser alienados como tal.” – disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Por conseguinte, nada obsta ao conhecimento do mérito do presente Recurso.

VI. A secção analítica de subsunção da norma ao caso concreto, quanto à decisão recorrida, reduz-se ao seguinte trecho: “o imóvel foi adquirido pela Requerente em 1988 enquanto terreno rústico, apenas se tendo verificado a alteração da sua qualificação em 1991 com a respetiva inscrição na matriz predial como prédio urbano. Como na data da entrada em vigor do Código do IRS, em 1 de janeiro de 1989, o prédio mantinha a qualidade de terreno rústico e como o mesmo não era objeto de tributação em sede de IMV, verificam-se que os ganhos resultantes da sua alienação em 2021 estão excluídos de tributação por força do disposto no artigo 5.º, n.º 1 do regime transitório da categoria G previsto no artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 448-A/88 de 30 de novembro...”.

E é bastante para se poder identificar o erro de julgamento em que incorre.

Na linha interpretativa sufragada na decisão arbitral recorrida, 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 objectiva no direito à não tributação.

VII. Ora, esta interpretação é de arredar.

Aquilo 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.

A interpretação sufragada na decisão recorrida 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.

VIII. É isso que surge cabalmente sintetizado na conclusão do Acórdão que configura o Fundamento do presente Recurso: *“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.”*

E, densificando o argumento, explana este Supremo Tribunal que: *“O prédio que o recorrente alienou em 2003, com mais-valia, não existia na sua esfera jurídica antes da conclusão das obras de edificação em 1994, e estas deram origem a um novo prédio urbano, com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas.”*

*Não vendeu, pois, um prédio rústico que já existia na sua esfera jurídica à data da entrada em vigor do Código do IRS, [nem] sequer um terreno para construção resultante da valorização que efectuou num prédio rústico adquirido antes daquela data, antes um prédio urbano de todo inexistente naquela data na sua esfera jurídica e que apenas veio a constituir-se posteriormente, com aquela natureza e afectação.*

*Não tem, pois, razão, ao pretender a exclusão parcial da tributação da mais-valia obtida ao abrigo do disposto no artigo 5.º do Decreto de Aprovação do Código do IRS por ter adquirido, antes de 1 de Janeiro de 1989, um prédio rústico e parte de outro que, conjuntamente com um terceiro e depois de anexados, vieram a ser transformados no prédio urbano cuja alienação deu lugar às mais-valias imobiliárias cuja tributação é questionada nos presentes autos.”*

E, por isto, mais não resta do que conhecer do mérito do presente Recurso e, em conformidade, dar-lhe provimento na linha suportada pelo Acórdão Fundamento, assim harmonizando a jurisprudência nos seguintes termos: *“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.”*

### **III. CONCLUSÃO**

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.

### **IV. DECISÃO**

Nestes termos, acordam os Juízes deste Supremo Tribunal em tomar conhecimento do mérito do presente Recurso, conceder provimento ao mesmo e, anulando a decisão arbitral recorrida, uniformizar jurisprudência no sentido de que *“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”.*

Custas pela Recorrida.

Lisboa, 26 de setembro de 2024. — Gustavo André Simões Lopes Courinha (relator) — Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Joaquim Manuel Charneca Condesso — Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos — Aníbal Augusto Ruivo Ferraz — Pedro Nuno Pinto Vergueiro — Anabela Ferreira Alves e Russo — Fernanda de Fátima Esteves — João Sérgio Feio Antunes Ribeiro.

118280723