



SUPREMO
TRIBUNAL
ADMINISTRATIVO

Ficha Temática

MAIS-VALIAS IMOBILIÁRIAS EM IRS

A primeira ficha temática de direito tributário é dedicada à jurisprudência referente às “Mais-valias imobiliárias em IRS”, e nela acolhe-se uma seleção de decisões em que foram analisados e questionados múltiplos aspetos relacionados com esta categoria de rendimentos tributáveis, aquela onde mais frequentemente surgem.

Optou-se por uma arrumação das decisões em dezanove subtópicos, cada qual abrangendo um subtema específico dentro da temática mais vasta das mais-valias imobiliárias em IRS, objeto de um ou vários acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo.

1	Partilha por divórcio; Habitação própria e permanente; Exclusão da tributação	<u>3</u>
2	Partilha por divórcio; Alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis	<u>5</u>
3	Contrato de compra e venda de imóvel com pagamento do preço diferido; Presunção legal	<u>5</u>
4	Não Residentes; Princípio da Não Discriminação; Primado do Direito da União Europeia	<u>6</u>
5	Insolvência de Pessoa Singular; Massa Insolvente; Princípio da Igualdade Tributária	<u>10</u>
6	Atividade Comercial; Ato Isolado; Mais-valias	<u>14</u>
7	Terreno Rústico; Alvará de Loteamento; Aplicação no Tempo do Regime Transitório do CIRS	<u>15</u>
8	Venda de Imóvel Em Processo Executivo; Princípios do Rendimento Real Efetivo e da Capacidade Contributiva	<u>17</u>
9	Aquisição Gratuita de Imóvel; Sucessão Hereditária; Destino do Produto da Alienação; Princípios do Rendimento Real Efetivo e da Capacidade Contributiva	<u>18</u>
10	Reinvestimento do Valor da Realização; Declaração de Intenção de Reinvestimento; Exclusão Tributária	<u>19</u>
11	Regime Transitório do CIRS	<u>22</u>
12	Valor de Aquisição do Imóvel	<u>25</u>
13	Despesas e Encargos Com a Valorização dos Bens	<u>31</u>
14	NUA - Propriedade e Propriedade Plena	<u>33</u>
15	Expropriação por Utilidade Pública; Indemnização; Alcance da Lei de Autorização Legislativa	<u>34</u>
16	Regime de Tributação; ARU – Área de Reabilitação Urbana; Englobamento	<u>35</u>
17	Valor de Realização; Presunção Ilidível	<u>36</u>
18	Prazo de Caducidade da Liquidação; Imposto Único e Imposto Periódico	<u>37</u>
19	Procuração irrevogável; Sujeito passivo do imposto	<u>38</u>



1

PARTILHA POR DIVÓRCIO; HABITAÇÃO PRÓPRIA E PERMANENTE; EXCLUSÃO DA TRIBUTAÇÃO

NORMAS RELEVANTES: ARTIGO 10.º, N.ºS 1, 5, ALÍNEA A) E 7 DO CIRS

Proc. 0482/11.5BELRS - Data do Acórdão: 26-10-2022

Nos presentes autos de impugnação da liquidação de IRS, estava em causa aferir se as mais-valias apuradas com a venda, em virtude de partilha por divórcio, do imóvel que fora a habitação própria e permanente do casal – e declarada que foi a intenção de reinvestimento parcial pela Impugnante – estavam ou não sujeitas a tributação, nos termos do artigo 10.º do CIRS, ou se, pelo contrário, se encontravam preenchidos os pressupostos para a exclusão da respetiva tributação.

O STA decidiu que o regime legal da exclusão da tributação das mais-valias cujos valores de realização sejam reinvestidos em habitação própria e permanente reflete a intenção do legislador de favorecer a aquisição de habitação própria e facilitar a mudança de casa, só valendo, pois, para as mais-valias de imóveis destinados à habitação própria e permanente quando o reinvestimento se opera em imóveis com o mesmo destino. Ou seja, o imóvel "*de partida*" e o "*de chegada*" têm de ser destinados a habitação própria e permanente.

Considerando que o divórcio impõe necessidades de reorganização da vida pessoal dos ex-cônjuges e a divisão dos bens comuns do casal, a saída temporária de um deles daquela que foi a casa de morada de família (até que se consiga proceder à alinação do imóvel comum) não pode ser entendida como configurando uma interrupção do nexo de ligação--causalidade entre o "*imóvel de partida*" e o "*imóvel de chegada*" que inviabilize o preenchimento da previsão normativa da isenção/exclusão da tributação das mais-valias consagrada nos n.ºs 5 alínea a) e 7 do artigo 10.º do CIRS.

Proc. 0114/15.2BELLE - Data do Acórdão: 01-07-2020

Neste processo de impugnação judicial da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de IRS, impôs-se decidir se se verificavam os pressupostos da exclusão de tributação, em sede de mais-valias, pela venda do imóvel que constituía a casa de morada de família – e que os ex-cônjuges acordaram em atribuir ao ex-cônjuge mulher até à respetiva venda – e, mais concretamente, se o facto de o ex-cônjuge marido ter deixado de residir no imóvel é bastante para considerar reunidos os requisitos do artigo 10.º n.º 5 do CIRS que fundamentariam aquela exclusão de tributação.

O STA decidiu que a saída temporária de um dos cônjuges daquela que foi a casa de morada de família – enquanto se diligenciava pela venda daquele bem comum do casal – constitui uma *ausência temporária, condicionada à nova condição do casal e ao surgimento de oportunidade para venda do imóvel*, não colocando em causa a verificação da condição prevista naquele dispositivo legal.

Mais se decidiu que o conceito de "*habitação própria e permanente*" previsto no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS assume uma especificidade própria que não se confunde com *residência habitual* ou *domicílio fiscal*, ainda que possa comungar destes dois conceitos. Entendimento diverso deste consubstanciaria violação do princípio da igualdade, pois estar-se-ia a conferir à ex-cônjuge mulher – que permaneceu no imóvel até o mesmo ser vendido e não foi tributada em sede de mais-valias – um tratamento mais favorável em relação ao reconhecido ao Impugnante.



Proc. 0881/20.1BELRS - Data do Acórdão: 13-09-2023

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada da liquidação de IRS referente ao ano de 2017, o STA foi, uma vez mais, confrontado com a questão de saber se, nas situações em que um dos cônjuges (no caso, cônjuge-marido) deixa de residir no imóvel que constituiu a *casa morada de família*, na sequência de acordo de divórcio em que a mesma foi atribuída ao outro cônjuge (no caso, à cônjuge-mulher e aos filhos menores) até à sua venda, pode ou não obstar ao reconhecimento de exclusão de tributação.

Este Supremo Tribunal, respaldando-se nos acórdãos proferidos no Proc. 0114/15.2BELLE, no Proc. 0164/13.3BEALM e no Proc. 0482/11.5BELRS, decidiu que, [T]endo, no caso, como nos arestos que acompanhamos, ficado provado que tanto o imóvel vendido e em cuja venda foram apuradas as pretensas mais-valias, como o imóvel adquirido pelo Recorrido, em cuja compra terá sido reinvestido parte do produto daquela venda, tiveram como afectação a sua habitação própria e permanente, há que concluir, acompanhando o julgamento do Tribunal a quo, que a circunstância do Recorrente ter deixado de residir no imóvel, na sequência do processo de divórcio, até à realização da venda acordada não invalida a conclusão de verificação da referida condição ou pressuposto de exclusão de tributação das mais valias.

Mais foi decidido que a alteração de domicílio fiscal para a morada onde o Impugnante/Recorrido passou a residir após o divórcio não constitui, por si só, fundamento bastante para que se conclua que esta nova habitação constitui a sua residência própria e permanente, já que a presunção prevista no artigo 13.º do CIRS é uma presunção ilidível – e que, no caso dos autos, foi, efetivamente, ilidida pelo Impugnante/Recorrido – pelo que bem andou a sentença proferida pelo Tribunal de 1.ª instância ao julgar verificados os pressupostos previstos no artigo 10.º n.º 5 do CIRS e, por conseguinte, a exclusão de tributação das mais-valias em sede de IRS.

Finalmente, o acórdão frisou que entendimento diverso levaria, necessariamente, à aplicação de um tratamento mais desfavorável do cônjuge a quem não é atribuída a casa de morada de família *face ao cônjuge que permanece na habitação até à venda e realização das mais valias*, já que apenas ao cônjuge que não ficou a beneficiar da casa de morada de família se imporia o pagamento de mais-valias, com o consequente juízo de violação do princípio da igualdade

Proc. 0164/13.3BEALM - Data do Acórdão: 17-02-2021

No âmbito do recurso jurisdicional da sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra as liquidações adicionais de IRS e juros compensatórios, relativas ao exercício de 2010, foi suscitada a questão de saber a decisão recorrida incorrera em erro ao considerar preenchidos os pressupostos da isenção de tributação das mais-valias e, consequentemente, anulando a liquidação dos autos.

Os factos em causa eram, essencialmente, os seguintes: i) a desocupação do imóvel que era “habitação própria e permanente dos sujeitos passivos”, localizado em Lisboa, ocorreu em junho de 2010; ii) a venda desse imóvel ocorreu em julho de 2010; iii) o reinvestimento do valor de realização [350.000,00€] consistiu na aquisição, em setembro de 2011, de uma parcela de terreno para construção urbana em Azeitão; iv) os sujeitos passivos construíram o imóvel na parcela de terreno adquirida e foram viver para o mesmo; v) entre a saída do imóvel alienado e a data em que foram viver para o imóvel fruto do reinvestimento, a família residiu num imóvel em Sesimbra, adquirido pelo cônjuge mulher, em Novembro de 2009.

Alegava a Recorrente Fazenda Pública que *a aquisição do imóvel de Sesimbra e o facto de os sujeitos passivos terem estabelecido aí, por algum tempo, a sua habitação, consubstancia um “interregno” na relação necessária entre o que ambos indicaram como “imóvel de partida” e “imóvel de chegada”* destinado a habitação própria e permanente, o qual impediria a subsunção da factualidade à exclusão da tributação normativamente prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.



O STA, socorrendo-se da caracterização do conceito de “reinvestimento” (subjacente ao n.º 5 do artigo 10.º do CIRS), como um “conceito económico” e, por isso, o que é essencial é provar que “o produto da alienação obtido na transmissão onerosa de imóvel destinado à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar seja reinvestido na aquisição de outro imóvel destinado ao mesmo fim” [acórdão de 12/02/2020 proferido no Proc. 0116/07.2BECTB 01243/17 (acima analisado), decidiu que não se verificava qualquer interrupção do nexo de ligação-causalidade entre o “imóvel de partida” e o “imóvel de chegada” que impedisse o preenchimento da previsão normativa da isenção, considerando lógico e razoável que, durante o período que medeia a alienação do “imóvel de partida” e a obtenção (aquisição do terreno e construção) do “imóvel de chegada” o agregado familiar tenha que residir em outra habitação, seja arrendada ou própria.

2

PARTILHA POR DIVÓRCIO; ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS

NORMAS RELEVANTES: ARTIGO 10.º, N.º 1, ALÍNEA A) DO CIRS

Proc. 0360/12.0BECBR 449/18 - Data do Acórdão: 12-02-2020

Nestes autos, o Tribunal de 1.ª instância, julgando procedente a impugnação judicial do estorno e acerto de IRS, determinou a anulação da liquidação de IRS em apreço com fundamento na inexistência do facto tributário em que a mesma havia assentado.

Estava em causa a situação do ex-cônjuge marido que prescindiu das tornas devidas pela partilha do imóvel do dissolvido casamento e sua adjudicação ao outro ex-cônjuge.

O STA decidiu que a operação de partilha do património conjugal em caso de divórcio - que se traduza na adjudicação a um dos ex-cônjuges do imóvel e na renúncia do outro ex-cônjuge ao direito a receber as tornas - não constitui «alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis», para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

Efetivamente, entendeu o STA que, quando o interveniente na partilha prescinde do próprio direito às tornas, e não apenas do direito a receber o montante correspondente, não há, por isso, nenhum ingresso patrimonial. Não há – sublinhe-se – nenhuma realização patrimonial, nenhum valor a receber ou que tenha sido colocado à sua disposição – o que não se afigura, de todo, irrelevante, para efeitos de tributação em mais-valias.

3

CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL COM PAGAMENTO DO PREÇO DIFERIDO; PRESUNÇÃO LEGAL

NORMAS RELEVANTES: ARTIGO 10.º, N.ºS 1 E 3 DO CIRS

Proc. 0788/09.3BELRS-A (Pleno da Secção) - Data do Acórdão: 23-11-2022

Nos presentes autos – respeitantes ao recurso para uniformização de jurisprudência interposto, para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário, do acórdão proferido por esta Secção, nos presentes autos, em 30/09/2020, invocando contradição com o acórdão, também deste Supremo Tribunal, de 09/04/2003, proferido no âmbito do Proc. n.º 0320/03 – estava em causa aferir qual o momento em que se consideram obtidos os ganhos, para efeitos de tributação das mais-valias, no caso de um contrato de compra e venda de um imóvel com pagamentos diferidos do respetivo preço.



O acórdão decidiu que a data relevante para *efeitos de apuramento do rendimento de mais-valias resultante da transmissão de imóveis seja a data da celebração da escritura pública de compra e venda e que é simultaneamente a data em que se opera a transferência de propriedade do bem. E o mesmo raciocínio se aplica à alienação onerosa de partes sociais ou às demais situações previstas no n.º 1, do artigo 10.º do Código do IRS.*

Nesta conformidade, foi uniformizada jurisprudência no sentido de que:

“Para efeitos de mais-valias, no caso de contrato de compra e venda de um imóvel com pagamentos diferidos, os ganhos consideram-se obtidos no momento da celebração do contrato - artigo 10.º, n.º 3, do Código do IRS.”

4

NÃO RESIDENTES; PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO; PRIMADO DO DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA

NORMAS RELEVANTES: ARTIGOS 43.º, N.º 2, E 72.º DO CIRS; ARTIGO 63.º DO TFUE

Proc. 075/20.6BALSb - Data do Acórdão: 09-12-2020

Neste processo, estava em causa a liquidação corretiva de IRS efetuada pela AT a uma cidadã brasileira e residente n.º o Brasil pelas mais-valias obtidas com a venda, em 2018, de um imóvel em Lisboa, por ela comprado em 2015. Para calcular o valor do rendimento a tributar, a AT atendeu exclusivamente ao disposto no n.º 1 do artigo 43.º do CIRS, ao qual aplicou a taxa autónoma de 28%, afastando o regime de exclusão de tributação de 50% previsto no n.º 2 desse artigo, na redação em vigor à data dos factos.

A decisão recorrida deu razão à ora Recorrente, considerando que a não aplicação do disposto no artigo 43.º, n.º 2, do CIRS - pelo qual o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é apenas considerado em 50%, - constitui uma discriminação negativa dos não residentes, restritiva da liberdade de circulação de capitais e, por isso, violadora do disposto no artigo 63.º do TFUE. Mais entendeu que tal discriminação não foi sanada com as alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2008), no artigo 72.º, do CIRS, que aditou os n.ºs 7 e 8 (atualmente n.ºs 13 e 14), que vieram permitir aos não residentes optar pela tributação de rendimentos prediais à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português, e que, na determinação da taxa, se tenham em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português.

No âmbito do recurso interposto para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário, o STA decidiu, uniformizando jurisprudência, que:

“o n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, na redação aplicável, ao prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, incompatível com o artigo 63.º do TJUE, não tendo essa discriminação negativa dos não residentes sido ultrapassada pelo regime opcional introduzido no artigo 72.º do CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, previsto, aliás, apenas para os residentes noutro Estado-membro da UE ou na EEE e não para os residentes em Países terceiros.”

Proc. 0171/13.6BELRS - Data do Acórdão: 03-02-2021

Neste processo apreciou-se, uma vez mais, a questão de saber se o disposto no artigo 43.º n.º 2 do CIRS, na parte em que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o direito da União Europeia, máxime o artigo 63.º do TFUE.

Na senda do acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, (de 09/12/2020, no Proc. 075/20.6BALS, acima analisado) que uniformizou jurisprudência, o STA decidiu que “o n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, na redacção aplicável, ao prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, incompatível com o artigo 63.º do TJUE, não tendo essa discriminação negativa dos não residentes sido ultrapassada pelo regime opcional introduzido no artigo 72.º do CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, previsto, aliás, apenas para os residentes noutro Estado-membro da UE ou na EEE e não para os residentes em Países terceiros.”

Proc. 064/20.0BALS - Data do Acórdão: 09-12-2020

Nestes autos, colocava-se novamente a questão de saber se, quanto a mais-valias imobiliárias resultantes de alienação de imóveis, obtidas por não residente em território português e residente noutro Estado membro da União Europeia (que manifestou, na declaração apresentada em Portugal, pretender a tributação pelo regime geral, sem optar nos termos do artigo 72.º n.º 9, do CIRS), é ou não de excluir a aplicação do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS – que prevê que as ditas mais-valias sejam consideradas apenas em 50% – bem como se, com a exclusão da aplicação daquela norma, ocorre a violação do direito comunitário, nomeadamente do artigo 63.º do TJUE.

O STA, também em sede de recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário, uniformizou jurisprudência no sentido de que:

“- Quanto a mais-valias imobiliárias obtidas por não residente em território português e residente noutro Estado membro da União Europeia, que declarou pretender a tributação pelo regime geral sem opção de acordo com o regime previsto no artigo 72.º do Código do IRS, na redacção vigente em 2017 e 2018, não é de excluir a aplicação do previsto no artigo 43.º, n.º 2, do mesmo Código quanto a ser considerado 50% do respetivo saldo.

- O entendimento contrário é discriminatório, nos termos do artigo 65.º n.º 3, por referência ao n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e não pode ser aplicado pois violaria o princípio do primado com assento no artigo 8.º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa.”

Proc. 01154/18.5BESNT - Data do Acórdão: 12-05-2021

Neste processo de impugnação da liquidação adicional de IRS, estava em causa apreciar da conformidade do regime de tributação, em sede de IRS, das mais-valias imobiliárias obtidas em território português por parte de um sujeito passivo não residente neste território, com as exigências decorrentes do Direito da União Europeia, designadamente o princípio da não discriminação e, concretamente, com o artigo 63.º do TFUE que consagra o princípio da proibição da restrição aos movimentos de capitais entre Estados-membros.

Analisando os diversos regimes legais que sobre a matéria se foram sucedendo – concretamente, os determinados pelos artigos 43.º n.º 2 e 72.º do CIRS, o STA concedeu provimento ao recurso, decidindo que às mais-valias imobiliárias obtidas por um não residente em território português e residente noutro Estado membro da União Europeia, que declarou pretender a tributação pelo regime geral sem opção de acordo com o regime previsto no artigo 72.º do Código do IRS, não é de excluir a aplicação do previsto no artigo 43.º, n.º 2 do mesmo Código, quanto a ser considerado 50% do respetivo saldo, por desconformidade com o artigo 63.º do TFUE.

Proc. 01786/08.OBELRS - Data do Acórdão: 16-09-2020

Neste recurso jurisdicional da sentença que julgou procedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IRS relativa ao ano de 2004, estava em causa decidir se esta padecia de vício de violação de lei por assentar no entendimento segundo o qual a alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS (na redação que lhe fora conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro) só excluía de tributação as mais-valias resultantes da alienação onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou dos membros do seu agregado familiar na condição de que os ganhos obtidos sejam reinvestidos na aquisição de imóveis situados em território português.

O acórdão secundou a decisão recorrida – a qual, por sua vez, se respaldou na fundamentação do acórdão do TJUE proferido em 26/10/2010 no Processo C-345/05 – decidindo que a citada restrição constante da norma do CIRS com a redação em apreço era violadora dos princípios da livre circulação de pessoas e da liberdade de estabelecimento, consagradas nos artigos 18.º, 39.º e 43.º, do Tratado da CE e nos artigos 28.º e 31.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, os quais deveriam prevalecer por força do disposto no n.º 4 do artigo 8.º da CRP

Este Supremo Tribunal frisou que, na sequência do mencionado aresto do TJUE e visando-se a sanção daquela incompatibilidade com o Direito Comunitário, foi alterada, através do Decreto-Lei n.º 361/2007, de 2 de novembro, a redação do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

Proc. 0204/09.OBESNT - Data do Acórdão: 03-02-2021

Nos presentes autos de recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação do IRS referente ao ano de 2004, o STA foi novamente chamado a decidir se a decisão recorrida incorrera em erro ao julgar que ocorria a exclusão da tributação das mais-valias resultantes da venda da habitação própria e permanente, prevista no n.º 5 do artigo 10 do CIRS (na redação em vigor à data dos factos, ou seja, a conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro), se o reinvestimento fosse efetuado na compra de imóvel que, apesar de destinado ao mesmo fim, estivesse situado noutro estado membro da União Europeia, com fundamento na decisão do TJUE, de 26/10/2010, proferida no Processo C-345/05, a qual se pronunciou no sentido da incompatibilidade com o direito comunitário, por violação dos princípios da livre circulação e da liberdade de estabelecimento, da norma do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS (na referida redação), na medida em que subordina o benefício da exclusão da tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou dos membros do seu agregado familiar à condição de que os ganhos obtidos sejam reinvestidos na aquisição de imóveis situados em território português.

O acórdão sufragou a decisão recorrida, acolhendo a fundamentação retirada do citado acórdão do TJUE, para julgar que a aplicação da norma contida na alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS (na redação aplicável) consubstancia um regime fiscal desvantajoso - relativamente ao que se aplica a uma pessoa que mantém a sua residência no Estado-Membro em causa - para o sujeito passivo que, no âmbito do exercício do direito de qualquer cidadão da União de circular, trabalhar e permanecer livremente no território dos Estados-Membros, proceda à venda do imóvel de que dispõe para sua habitação num Estado-Membro e adquira um novo imóvel afeto à sua habitação para estabelecer o seu domicílio no território de outro Estado-Membro.

O STA frisou a circunstância de o Decreto-Lei n.º 361/2007, de 2 de novembro ter vindo – precisamente, na sequência da prolação daquele aresto comunitário – alterar a redação da norma do CIRS em apreço, com vista à sanção da referida situação de incompatibilidade da mesma com o direito comunitário bem como reiterou o entendimento – contrário ao da Recorrente – segundo o qual *o conhecimento officioso, e a todo o tempo, de questões que se prendam com a violação do direito da União é obrigatório para todos os órgãos jurisdicionais dos estados membros (...).*

Proc. 02977/10.9BELRS - Data do Acórdão: 03-02-2021

Nestes autos de impugnação judicial das liquidações de IRS, voltou a colocar-se a questão de saber se a exclusão de tributação, em IRS, de 50% das mais-valias imobiliárias prevista no n.º 2, do artigo 43.º, do Código do IRS – obtidas em território português por não residentes em Portugal – viola o direito europeu, designadamente o disposto no artigo 63.º, n.º 1 do TFUE (princípio da liberdade de circulação de capitais).

Acessoriamente, estava também em causa a questão de saber se, tendo as liquidações impugnadas sido emitidas com base na declaração de rendimentos apresentada pelos Recorridos (designadamente em conformidade com as opções por eles aí realizadas), o pedido de anulação que apresentaram em juízo constitui abuso de direito na modalidade de *venire contra factum proprium*.

O STA, chamando à colação, uma vez mais, o aresto de 09/12/2020, proferido no Proc. 075/20.6BALSB, entendeu que *“bem andou a decisão recorrida quando julgou incompatível com o Direito da União Europeia a norma do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, não extensiva aos não residentes, constituindo, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º do TFUE e, em consequência, quando anulou os actos de liquidação em causa (de IRS e de juros compensatórios) na parte em que desconsideraram aquela limitação.”*

Relativamente à segunda questão, decidiu o STA que a impugnação judicial da liquidação emitida na sequência da apresentação anual de rendimentos imposta pelo artigo 57.º do CIRS – consubstanciando conduta de um cidadão que se limitou a manifestar em Tribunal a sua discordância com uma atuação da Administração Fiscal que culminou com a prática de um ato lesivo dos seus direitos e interesses – só pode ser entendida como o legítimo exercício do direito que lhes está reconhecido nos artigos 102.º do CPPT e 268.º da CRP, não configurando a figura legal do abuso de direito (artigo 334.º do CC) na modalidade de *venire contra factum proprium*.

.....

NÃO RESIDENTES; PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO; LIBERDADE DE CIRCULAÇÃO DE CAPITAIS; TRIBUTAÇÃO DE MAIS-VALIAS IMOBILIÁRIAS; JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA

Nos sete acórdãos abaixo indicados – todos proferidos pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em sede de recursos de uniformização de jurisprudência – foi decidido não tomar conhecimento dos mesmos por não se mostrar preenchido o pressuposto previsto artigo 152.º, n.º 3, do CPTA (aplicável, nos casos dos autos, *ex vi* do disposto no n.º 3, do artigo 25.º, do RJAT) segundo o qual a orientação perfilhada na decisão recorrida não poderia estar de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada deste Supremo Tribunal.

- (1) Proc. 0131/20.0BALSB (Pleno da Secção); Data do Acórdão: 30-06-2021
- (2) Proc. 0114/20.0BALSB (Pleno da Secção); Data do Acórdão: 21-04-2021
- (3) Proc. 045/20.4BALSB (Pleno da Secção); Data do Acórdão: 21-04-2021
- (4) Proc. 058/20.6BALSB (Pleno da Secção); Data do Acórdão: 24-02-2021
- (5) Proc. 056/20.0BALSB (Pleno da Secção); Data do Acórdão: 20-01-2021
- (6) Proc. 071/20.3BALSB (Pleno da Secção); Data do Acórdão: 20-01-2021
- (7) Proc. 0108/20.6BALSB (Pleno da Secção); Data do Acórdão: 20-01-2021

5

INSOLVÊNCIA DE PESSOA SINGULAR; MASSA INSOLVENTE; PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

NORMAS RELEVANTES: ARTIGO 10.º, N.º 1, ALÍNEA A) DO CIRS; ARTIGOS 36.º, N.º 1, ALÍNEA G), 46.º, N.º 1 E 268.º DO CIRE; ARTIGO 10.º DO EBF

Proc. 01123/15.7BEPRT (0504/18) - Data do Acórdão: 10-03-2021

Nestes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação da liquidação oficiosa de IRS de 2010, incumbia ao STA decidir se os rendimentos obtidos com a venda de imóveis, pela Impugnante/Recorrente (que fora declarada insolvente), constituem mais-valias, para afeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS ou se, pelo contrário, se enquadram no âmbito de tributação como rendimentos da categoria B, por força da aplicação do artigo 3.º do CIRS.

Entendeu este Supremo Tribunal que os *rendimentos empresariais, para existirem, nos termos do disposto no artigo 4.º n.º 1 CIRS respeitam ao exercício de verdadeiras actividades pelo que não podem constituir rendimentos de natureza comercial ou industrial os actos de gestão de um património privado, pois que o CIRS não permite ficcionar o exercício de uma actividade empresarial onde ela não existe*. Não tendo ficado provado que o marido da Impugnante exercesse a atividade profissional de construção e venda de imóveis, o rendimento obtido com a venda dos imóveis registados a favor da Impugnante/Recorrente e marido terá que ser tributado em sede de mais-valias.

Para além disso, decidiu o STA que a *massa insolvente* – que, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º do CIRE, se destina «à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo» - *constitui apenas uma parte separada do património da pessoa singular a quem os bens pertencem e a quem não deixam de pertencer por força da declaração de insolvência; o que acontece, quando há uma declaração de insolvência, é apenas a transferência dos poderes de administração e disposição relativamente aos bens integrantes da massa insolvente, da pessoa insolvente para o administrador da insolvência (cfr. artigo 81.º, n.º 1, do CIRE). Os bens não deixam de ser propriedade do insolvente; apenas se dá uma transferência daqueles poderes sobre eles*.

E concluiu que as mais-valias obtidas nos autos (com a venda de imóveis) – e não resultantes de dação em cumprimento de bens do devedor ou da cessão de bens aos credores e não sendo, como já acima se referiu, geradores de rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais – *estão abrangidos pelo IRS, concorrendo para a determinação da matéria colectável em sede deste imposto [artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS], for força do disposto no artigo 268.º do CIRE, a contrario*.

Finalmente, o STA apreciou ainda a suscitada violação do princípio da igualdade tributária, julgando que o facto de o produto da venda [dos imóveis dos autos] *ter sido afecto ao pagamento das dívidas da massa insolvente, não constitui fundamento para considerar anulados os ganhos assim obtidos, pois que, embora o valor em apreço não tenha entrado material e fisicamente na posse da Recorrente, não deixou de entrar na sua esfera jurídica, o qual foi destinado à diminuição do respectivo passivo, o que quer dizer que não está em causa qualquer rendimento ficcionado, mas uma vantagem patrimonial efectiva, directamente subsumível na previsão do identificado artigo 10.º n.º 1 alínea a), do CIRS., a venda dos imóveis gerou um acréscimo patrimonial na esfera jurídica da Recorrente (...)*.

Proc. 0945/18.1BEAVR - Data do Acórdão: 10-03-2021

No presente recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a oposição deduzida no processo de execução fiscal destinado à cobrança da quantia de € 16.213,08 relativa a IRS do ano de 2016, o STA foi chamado a pronunciar-se sobre se: i) a decisão recorrida incorrera em erro de julgamento ao ter considerado o Oponente parte legítima na execução, julgando-o responsável pelo pagamento da dívida exequenda; ii) com esse entendimento, resultou ou não violado o princípio da capacidade contributiva.

A dívida exequenda dos autos respeitava à liquidação de IRS contemplando o apuramento das mais-valias realizadas com a venda de um imóvel, no âmbito do processo de insolvência do Oponente, tendo a execução fiscal sido instaurada cerca de um ano após o encerramento daquele processo de insolvência (com a prolação do despacho de exoneração do passivo restante do devedor).

Relativamente a i), o acórdão, remetendo para a decisão proferida em 06/06/2018 no Proc. 01136/17, entendeu que as mais-valias apuradas com a venda de imóveis que fazem parte de uma massa insolvente estão sujeitas a tributação, sendo sujeito passivo o insolvente, concluindo que as mais-valias resultantes da venda de bens do insolvente não estão abrangidas pela isenção prevista no n.º 1 do artigo 268.º do CIRE.

Já quanto a ii), julgou este Supremo Tribunal que a venda do imóvel dos autos gerou, inquestionavelmente, um acréscimo patrimonial na esfera jurídica do Oponente e ora Recorrente, sendo irrelevante a circunstância de o produto de tal venda ter sido destinado ao pagamento de dívidas da massa insolvente – o que se traduz numa *vantagem patrimonial efectiva, directamente subsumível na previsão do identificado artigo 10.º n.º 1 al. a), do CIRS (...), não estando em causa qualquer rendimento ficcionado*.

Proc. 024/18.1BEVIS- Data do Acórdão: 08-05-2024

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou totalmente improcedente a impugnação da liquidação de IRS relativa a 2014, o Recorrente imputava erro de julgamento de direito à decisão recorrida por esta não ter aplicado o disposto no artigo 268.º n.º 1 do CIRE - na redacção que lhe fora conferida pela Lei n.º 114/2017 de 29 de dezembro - que, embora posterior à data dos factos, defendia que lhe devia ser aplicável por ser mais favorável.

O STA, respaldando-se na fundamentação consignada no acórdão de 10/03/2021, proferido no Proc. 01123/15.7BEPRT (0504/18) (acima analisado), decidiu que [A] isenção prevista no n.º 1 do artigo 268.º do CIRE, na redacção da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, não é de aplicação retroativa a situações pretéritas, pois a norma não é de natureza penal mas fiscal e não tem carácter interpretativo.

Proc. 0579/17.8BEAVR - Data do Acórdão: 17-02-2021

Nos presentes autos de recurso jurisdicional interposto pelo representante da Fazenda Pública da sentença que julgou procedente a oposição à execução fiscal para cobrança de dívidas provenientes de IRS, do ano de 2012, decorrentes da alienação onerosa de imóveis no âmbito do processo de insolvência dos executados, o STA foi chamado a apurar se a decisão recorrida errou ao julgar inexigível a dívida exequenda com fundamento no facto de a liquidação oficiosa de IRS e juros compensatórios ter sido notificada às pessoas singulares/executados – em momento em que as mesmas já haviam sido declaradas insolventes - e não ao administrador da insolvência nomeado.

O acórdão perfilhou o entendimento segundo o qual, não obstante as pessoas singulares perderem, com a declaração de insolvência, os poderes de administração e de disposição sobre os seus bens (que passam a integrar a massa insolvente) - os quais passam a competir, de imediato, ao administrador de

insolvência nomeado – este não substitui os insolventes *no tratamento e resolução dos assuntos das suas esferas pessoais, individuais, nem, em segundo lugar, que a representação, para questões de cariz patrimonial, vá ao limite de ter de abranger a notificação de atos, como os de liquidação tributária, que, num momento inicial, se situam, a montante, da produção de concretos efeitos patrimoniais sobre a massa insolvente.*

Mais entendeu este Supremo Tribunal que [A] *pessoa singular insolvente, por essa condição, não perde a personalidade tributária, detida até então, ou seja, mantém a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias, pelo que, como in casu, se, por qualquer via, não impedida pela declaração de insolvência, continuar a auferir rendimentos passíveis de IRS, terá de assumir, só por si, na sua pessoa, a condição de sujeito passivo, da correspondente relação tributária, continuando, portanto, vinculado ao cumprimento da competente prestação tributária.*

Nesta conformidade, foi decidido que os insolventes *deviam e foram legalmente notificados* do ato de liquidação de IRS e juros compensatórios, tanto mais que, ao contrário do que sucede com as pessoas coletivas insolventes, não existe qualquer *normativo legal, expressamente, exigente e determinante da realização dessa notificação na pessoa do administrador da insolvência* (cfr. artigos 40.º, 41.º, 42.º do CPPT, relativos às notificações aos mandatários, das pessoas coletivas ou sociedades e das autarquias locais e dos serviços públicos).

Proc. 0499/20.9BEBRG - Data do Acórdão: 20-12-2023

Em autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação do ato de liquidação de IRS relativo ao ano de 2017 e na parte atinente à tributação, a título de mais-valias, do produto da venda onerosa de bens imóveis apreendidos em processo de insolvência de pessoa singular, o STA foi chamado a apreciar, essencialmente, as seguintes questões: i) saber se a massa insolvente pode ser considerada sujeito passivo de IRS; ii) saber se o administrador de insolvência pode ser chamado a cumprir as obrigações tributárias do insolvente, isto é, se verifica uma *substituição tributária*; iii) saber se os ganhos com a venda de um imóvel pelo insolvente consubstanciam mais-valias imobiliárias, sujeitas a tributação em sede de IRS, mesmo que tais proventos sejam destinados ao pagamento dos créditos da insolvência.

Relativamente a i), foram chamados à colação diversos acórdãos deste Supremo Tribunal (entre outros, os proferidos no Proc. 0579/17.8BEAVR e no Proc. 01123/15.7BEPRT (0504/18), ambos aqui analisados), para reiterar o entendimento segundo o qual a massa insolvente não é o sujeito passivo do imposto dos autos, considerando que o *facto de os bens suscetíveis de penhora serem apreendidos e afetados à satisfação do interesse dos seus credores não deriva que esse «património autónomo» se constitua como um novo ente, uma nova subjetividade jurídica, distinta do devedor insolvente.*

Por outro lado, estando em causa dívidas tributárias, a qualificação da massa insolvente como sujeito passivo teria que resultar de norma que lhe imputasse o dever jurídico de cumprir a prestação tributária respetiva – artigo 18.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

Já no que respeita a ii), o acórdão decidiu que não se verificava – entre administrador de insolvência e insolvente – qualquer situação de substituição tributária, a qual, nos termos do artigo 20.º, n.º 1 da LGT, teria que ocorrer por determinação expressa da lei e, no caso de IRS, tal ocorre sob a figura da retenção na fonte (artigo 21.º do CIRS), [A] *título definitivo e com taxas liberatórias, nos casos dos artigos 71.º e seguintes; através de pagamentos por conta, nos casos dos artigos 98.º e seguintes.*

Ora, nenhum destes dispositivos prevê a sujeição a retenção na fonte dos rendimentos em causa nos autos. E nenhum destes dispositivos atribui ao administrador de insolvência a obrigação de reter rendimentos. Nem se vê como tal poderia suceder, visto que também não é a fonte dos rendimentos do insolvente.



Finalmente, quanto a iii), reiterando, uma vez mais, a jurisprudência constante e uniforme deste Supremo Tribunal, foi decidido que *se a venda for efetuada por um valor superior aquele pelo qual o imóvel foi adquirido, gera um acréscimo patrimonial na esfera patrimonial do insolvente, constituindo um rendimento sujeito a IRS nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código, sendo irrelevante para efeitos da sua tributação o destino dado ao rendimento e, em especial, que o mesmo seja alocado ao pagamento das dívidas.*

Proc. 03357/16.8BELRS - Data do Acórdão: 06-05-2020

Nos presentes autos de recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRS efetuada com referência à mais-valia apurada pela venda de um imóvel, ocorrida no âmbito do processo em que o Impugnante e ora Recorrente foi declarado insolvente, estava em causa aferir se: i) tais mais-valias estariam abrangidas pela isenção de tributação prevista pelo n.º 1 do artigo 268.º do CIRE; ii) ainda que fosse devido imposto, este seria da responsabilidade da massa insolvente ou do insolvente/Impugnante.

O STA julgou ter andado bem a sentença recorrida ao julgar a impugnação improcedente, com fundamento, essencialmente, no entendimento segundo o qual *os bens apreendidos e vendidos em processo de insolvência continuam a ser propriedade do insolvente até à venda; a diferença entre o valor de aquisição e de venda dos bens imóveis, ainda que esta se faça em processo de insolvência e o respectivo produto fique afecto à satisfação dos credores da insolvência, não deixa de ser um rendimento obtido pelo insolvente; na redacção anterior à que resulta da Lei do Orçamento de Estado para 2018 [Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro], o n.º 1 do artigo 268.º do CIRE apenas previa a isenção das mais-valias resultantes da dação em cumprimento ou cessão de bens do insolvente aos credores no âmbito do processo de insolvência, e não também no caso da venda, nada fazendo crer (designadamente para efeitos da aplicação extensiva da norma a esta última situação) que o legislador tenha dito menos que pretendia.*

O acórdão recuperou o que ficara consignado no aresto proferido por este mesmo Supremo Tribunal, em 10/05/2017, no Proc. 669/15, para julgar, quanto a i), que não pode entender-se (mesmo para efeitos de aplicação extensiva) que o n.º 1 do artigo 268.º do CIRE, na redacção aplicável, abrangesse as mais-valias resultantes da venda de bens do insolvente – situação até mais vulgar e usual do que a dação em pagamento ou a cessão de bens a credores, únicas que obtiveram consagração na letra lei.

Já quanto a ii), ainda na senda da citada jurisprudência, o acórdão concluiu que o sujeito passivo do imposto devido no caso dos autos é o devedor/insolvente, pois apesar de a declaração de insolvência determinar a apreensão dos respetivos bens suscetíveis de penhora e a sua integração num património autónomo destinado à satisfação dos direitos dos credores da insolvência – a massa insolvente – *os bens não deixam de ser propriedade do insolvente; apenas se dá uma transferência daqueles poderes sobre eles (para o administrador de insolvência). A massa insolvente constitui apenas uma parte separada do património da pessoa singular a quem os bens pertencem e a quem não deixam de pertencer por força da declaração de insolvência.*

6

**ATIVIDADE COMERCIAL;
ATO ISOLADO;
MAIS-VALIAS**

NORMAS RELEVANTES: ARTIGOS 3.º, N.ºS 1, ALÍNEA A) E 2, ALÍNEA H), 9.º, N.º 1, ALÍNEA A), 10.º, N.ºS 1, ALÍNEA A) E 4, ALÍNEA A), 44.º E 46.º DO CIRS

Proc. 02864/16.7BEPRT - Data do Acórdão: 08-03-2023

Nos presentes autos de impugnação judicial do ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2013, consta da factualidade assente que o Impugnante/Recorrente marido (juntamente com outros co-herdeiros), adquiriu, por herança, uma quota-parte indivisa do direito de propriedade de imóvel, que decidiram demolir para edificarem um novo – composto por cave, rés-do-chão e sete andares. Constituído em propriedade horizontal, o Recorrente e demais co-proprietários procederam à venda de diversas frações do mesmo imóvel edificado, apenas reservando para si três frações, sendo que uma delas (Fração “G”) viria a ser vendida no ano de 2013.

O recurso interposto para o STA tinha por objeto apurar se a sentença recorrida incorrera em erro de julgamento ao considerar como mais-valias – subsumíveis no artigo 10.º n.º 1 alínea a) do CIRS (na redação à data aplicável, conferida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12), os ganhos obtidos com a venda da fração autónoma dos autos.

O STA frisou o carácter selectivo da tributação das mais-valias constante do artigo 10.º n.º 1 do CIRS - *norma que consagra uma espécie de “numerus clausus” em matéria de incidência fiscal (norma de incidência negativa)* - pelo que, desde logo, se considera afastada da qualificação como mais-valias os ganhos que devam considerar-se como rendimentos resultantes de atividade profissional ou empresarial (rendimento de categoria B), enquadráveis no artigo 3.º do mesmo diploma. Assim, somente os ganhos inesperados ou imprevistos, não enquadráveis numa atividade profissional ou empresarial, são passíveis de delimitação nas diversas alíneas do citado artigo 10.º n.º 1 do CIRS – ou seja, ganhos que resultam de uma valorização de bens devido a circunstâncias externas, e por isso, independente de uma atividade produtiva do seu titular.

Nesta conformidade, foi decidido que a venda das frações autónomas nas condições em que ocorreu (após demolição do imóvel anterior e edificação de um novo de cave, rés-do-chão e sete andares) configura atividade comercial, pressupondo a realização intencional de todo um conjunto de atos transformadores tendentes a potenciar o valor do imóvel entretanto construído, com evidente finalidade lucrativa, por isso se enquadrando no conceito de rendimento comercial – ainda que de carácter meramente ocasional – significando que o rendimento resultante da venda, ainda que esta constitua ato isolado, sempre estaria sujeito a tributação em IRS, na esfera de cada um dos proprietários, em sede de rendimentos da categoria B e não de mais-valias.

7

TERRENO RÚSTICO; ALVARÁ DE LOTEAMENTO; APLICAÇÃO NO TEMPO DO REGIME TRANSITÓRIO DO CIRS

NORMAS RELEVANTES: ARTIGO 5.º DO DECRETO-LEI Nº 442-A/88, DE 30/11
(DIPLOMA QUE APROVOU O CIRS)

Proc. 0770/14.9BELRS - Data do Acórdão: 09-06-2021

No presente recurso jurisdicional da sentença que julgou procedente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2009, estava em causa a tributação das mais-valias realizadas com a venda de oito lotes de terreno para construção resultantes da aquisição, pela Impugnante e ora Recorrida, de 1/4 de um terreno rústico em 24/02/1981 - antes, portanto, da entrada em vigor do CIRS - e cuja emissão do alvará de loteamento ocorreu após a entrada em vigor do CIRS.

O STA entendeu ter andado bem a decisão recorrida, na esteira, aliás, da jurisprudência reiterada e uniforme deste Supremo Tribunal, ao julgar que, ao caso dos autos era aplicável o regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, à luz do qual (...) *“não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédio urbano adquirido como rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código, pese embora tenha, posteriormente, adquirido a natureza de urbano (terreno para construção) e sido alienado como tal.”*, reiterando que *“para saber se se verificam os pressupostos da tributação, releva a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor do CIRS, (...)”*.

Proc. 0340/09.3BESNT - Data do Acórdão: 08-06-2022

No âmbito do recurso interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação oficiosa de IRS do ano de 2004, estava em causa a qualificação, efetuada pela AT na sequência da inspeção tributária levada a cabo, dos proventos resultantes da venda de lotes urbanizáveis de um terreno (rústico) como rendimentos de ato isolado de comércio e, portanto, tributáveis em sede da categoria B, ou, como defendiam os Recorrentes, como rendimentos de mais-valias, subsumíveis à categoria G.

O STA, aderindo à fundamentação constante da decisão recorrida quanto a esta questão e respaldando-se na jurisprudência firmada neste Tribunal superior, entendeu que o rendimento em apreço não pode *qualificar-se como um rendimento passivo (um “windfall gain”), enquadrável na Categoria G, precisamente por ter sido objecto de uma iniciativa de valorização e promoção do mesmo por parte do sujeito passivo - a alienação de terrenos para construção precedidos de atos conducentes ao loteamento (v.g., pedido de licenciamento de loteamento) pelo próprio vendedor, consubstanciando um rendimento ativo, o qual é abrangido pela Categoria B, ainda que enquanto “rendimento de ato isolado”*.

Estava também em causa aferir se a liquidação de IRS sob recurso padecia de vício de violação de lei por erro na quantificação do rendimento coletável, por desrespeito do (então) artigo 32.º do CIRS, atual artigo 29.º



Considerando este Supremo Tribunal que a AT não efetuara, cabalmente, nem a justificação da transição do imóvel dos autos da esfera particular para a esfera empresarial do sujeito passivo, nem a fixação do valor dessa afetação, decidiu que *[A] afectação de um bem imóvel rústico da esfera privada para a esfera empresarial do sujeito passivo enquadra-se na categoria G, precede a qualificação da alienação do mesmo enquanto rendimento da Categoria B e é determinada pelo valor de mercado do bem afectado, à data da afectação.*

Para além disso, o STA foi também chamado a decidir se os proventos decorrentes da venda dos lotes dos autos estavam ou não abrangidos pelas normas transitórias de incidência negativa do CIRS, alegando o Recorrente que, tendo o prédio rústico em causa sido adquirido como terreno agrícola antes da entrada em vigor deste código, os ganhos obtidos com a respetiva transmissão estariam excluídos do âmbito de incidência do CIRS, em virtude do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de novembro.

Entendeu este Supremo Tribunal que o regime transitório instituído por aquela disposição *apenas tem validade para as mais-valias da Categoria G e não para as mais-valias comerciais da Categoria B.* Ora, sendo os ganhos em causa reconduzíveis à categoria B do IRS, mostra-se *inviabiliza[da] a aplicação do artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de novembro*, considerando que a aquisição do prédio ocorreu antes da entrada em vigor do CIRS.

Proc. 01152/10.7BELRS - Data do Acórdão: 14-10-2020

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou procedente a impugnação judicial intentada contra a liquidação adicional de IRS do ano de 2001, incumbiu ao STA decidir se aquela decisão incorrera em erro ao julgar que não estavam sujeitas a IRS as mais-valias obtidas pela Recorrida com a alienação de dois prédios rústicos (posteriormente transformados em terrenos para construção) que havia adquirido em data anterior a 01/01/1989 – antes, portanto, da entrada em vigor do Código do IRS – ao abrigo do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

O acórdão fez apelo à jurisprudência reiterada e uniforme deste Supremo Tribunal – designadamente a vertida no aresto proferido em 08/07/2015 no âmbito do Proc. 0584/15 – para concluir que *[D]e 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.*

Proc. 01047/07.1BESNT 0923/17 - Data do Acórdão: 18-11-2020

No âmbito deste recurso jurisdicional da sentença que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS e juros compensatórios referente ao ano de 2000, estava em causa apurar se os ganhos resultantes da venda, pelo Impugnante (e outros) e ora Recorrido, em 03/03/2000, de prédios rústicos adquiridos mortis causa em 22/06/1986, ou seja, antes da entrada em vigor do CIRS – mas que, em 14/08/1997, adquiriram a qualidade de terrenos para construção – estavam ou não isentos de tributação, a título de mais-valias, aferindo se se encontravam ou não abrangidos pelo regime transitório previsto no artigo 5.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

O STA, respaldou-se na fundamentação constante do acórdão proferido em 14/10/2020 no Proc. 01152/10.7BELRS (acima analisado) para decidir que *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 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 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.*

8

VENDA DE IMÓVEL EM PROCESSO EXECUTIVO; PRINCÍPIOS DO RENDIMENTO REAL EFETIVO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

NORMAS RELEVANTES: ARTIGOS 9.º, N.º 1, ALÍNEA A), 10.º, N.º 1, ALÍNEA A) DO CIRS

ARTIGO 104.º DA CRP

Proc. 0108/17.3BEBRG - Data do Acórdão: 08-09-2021

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRS referente ao ano de 2013, estava em causa indagar se o valor da venda de um imóvel, em processo executivo comum, pode ser considerado um ganho patrimonial tributável em sede de mais-valias, alegando o Recorrente que a *tributação, in casu, incide sobre uma vantagem patrimonial abstrata que não teve por base um efetivo enriquecimento/rendimento para a esfera do recorrente assenta sobre lucros presumidos inexistentes, pois que não existe qualquer substância económica em que possa assentar o facto tributário que dá origem à relação jurídica fiscal em sede de IRS (categoria G), na medida em que o produto da venda de um imóvel em processo executivo, que serviu apenas para satisfação dos fins da execução, não constitui mais-valia integrante da previsão/tipificação dos artigos 9.º n.º 1, alínea a) e 10.º n.º 1, alínea a), do CIRS, em sintonia com os princípios do rendimento real efetivo e da capacidade contributiva dos contribuintes.*

O STA entendeu que o Recorrente obteve uma efetiva vantagem patrimonial com a venda do imóvel dos autos – mesmo tendo esta ocorrido no âmbito de processo executivo comum - *tendo presente que não está em causa a razão que determina a alienação do imóvel, mas antes a existência de uma efetiva diferença entre o valor de aquisição do bem e o valor da venda (a mais-valia apurada), sendo irrelevante para a decisão de sujeição a tributação de tal valor que o montante apurado com a venda tenha sido utilizado para saldar uma dívida do aqui Recorrente no âmbito de um processo executivo, dado que, tudo se passa como se fosse o próprio executado a afetar o produto da venda do imóvel a um fim que se inclui no complexo de obrigações e direitos que constitui o seu património - o saldar de uma dívida que havia contraído.*

Respalhando-se no que se concluiu no acórdão deste Supremo Tribunal proferido em 16/12/2010, no Proc. 0578/10, o STA decidiu que “*o produto da venda de um imóvel em processo executivo - que, em parte, serviu para satisfação dos fins da execução e, noutra parte, foi embolsado pelo executado - constitui mais-valia integrante da previsão/tipificação dos artigos 9.º, n.º 1, alínea a); e 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, em sintonia com os princípios do rendimento real efectivo e da capacidade contributiva dos contribuintes*”.

Proc. 02628/17.0BEBRG- Data do Acórdão: 08-02-2023

No âmbito do recurso jurisdicional interposto da decisão que julgou totalmente procedente a impugnação dos atos de liquidação de IRS referentes ao ano de 2013, estava em causa aferir se a sentença recorrida errara por ter considerado que a venda de um bem imóvel do autor da herança (entretanto partilhado pelos seus herdeiros), no âmbito de processo de execução instaurado contra o falecido para cobrança coerciva de dívida (tendo o ganho sido alocado ao pagamento da mesma) não ser suscetível de gerar uma mais-valia para estes últimos, sujeita a tributação em sede de IRS.

O STA acolheu a fundamentação consignada no acórdão de 08/09/2021, tirado no Proc. 0108/17.3BEBRG (acima analisado) – que, por sua vez, cita o acórdão proferido em 16/12/2010, no Proc. 0578/10 - do qual consta:

«I - Tendo presente que não está em causa a razão que determina a alienação do imóvel, mas antes a existência de uma efectiva diferença entre o valor de aquisição do bem e o valor da venda (a mais-valia apurada), sendo irrelevante para a decisão de sujeição a tributação de tal valor que o montante apurado com a venda tenha sido utilizado para saldar uma dívida do aqui Recorrente no âmbito de um processo executivo, dado que, tudo se passa como se fosse o próprio executado a afectar o produto da venda do imóvel a um fim que se inclui no complexo de obrigações e direitos que constitui o seu património - o saldar de uma dívida que havia contraído.

II - Deste modo, ao contrário do que defende o Recorrente, este obteve uma efectiva vantagem patrimonial, um ganho para efeito da previsão normativa constante do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, sendo que, nesta situação, não existe qualquer violação dos princípios do rendimento real efectivo e da capacidade contributiva dos contribuintes, pois que, como vimos, in casu, existe realmente um rendimento efectivo e, ao invés, seria a não tributação de um tal rendimento efectivo que violaria frontalmente o princípio da capacidade contributiva.»

9

AQUISIÇÃO GRATUITA DE IMÓVEL; SUCESSÃO HEREDITÁRIA; DESTINO DO PRODUTO DA ALIENAÇÃO; PRINCÍPIOS DO RENDIMENTO REAL EFETIVO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

NORMAS RELEVANTES: ARTIGOS 9.º, N.º 1, ALÍNEA A), 10.º, N.º 1, ALÍNEA A), 44.º, N.º 1, 45.º, N.º 1, ALÍNEAS A) E B) E ARTIGO 51.º, ALÍNEAS A) E B) DO CIRS

Proc. 0340/15.4BEPRT - Data do Acórdão: 06-11-2024

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação dos atos de liquidação de IRS relativos ao apuramento das mais-valias devidas pela alienação - no âmbito de um processo de execução por dívidas do autor da herança - do imóvel adquirido pela Impugnante-mulher a título gratuito por sucessão hereditária.

O STA entendeu que, ao contrário do pretendido pelos Recorrentes, é irrelevante o facto de o contribuinte ter procedido à venda (judicial ou voluntária) do imóvel para pagar uma dívida em que figura como devedor avalista (como sucedeu no Acórdão que serviu de fundamento à decisão recorrida - Acórdão lavrado o Processo n.º 0582/15, em 21/09/2016) ou como devedor por sucessão mortis causa (como sucedeu na decisão recorrida), julgando que [T]udo se reconduz, em bom rigor, à evidência de que, ao entrarem na esfera dos contribuintes, as dívidas por si assumidas (por herança, responsabilidade acessória ou subsidiária) se tornam afinal parte do seu passivo, donde a alienação de bens imóveis de que tais contribuintes sejam proprietários (parte do seu ativo), ainda que dirigida à liquidação daquelas dívidas, não deixam de gerar mais-valias imobiliárias sujeitas a tributação.

O acórdão frisou ainda que, em sede de tributação de mais-valias, é irrelevante a suposta finalidade ou destino do produto da alienação, sendo raríssimos os casos em que tal tem relevância; e, quando tal excepcionalmente sucede, é sempre expressamente previsto por lei - como sucede com a aplicação do valor da venda dos imóveis na amortização de dívidas ou aquisição de novo imóvel para habitação própria e permanente (cfr. artigo 10.º, n.ºs 5 e seguintes do Código do IRS). Por regra, o destino dos ganhos obtidos é tendencialmente irrelevante para efeitos da verificação do facto tributário.



Relativamente à alegação dos Recorrentes segundo a qual a decisão do Tribunal a quo violara os princípios do rendimento real efetivo e da capacidade contributiva, este Supremo Tribunal chamou também à colação o Acórdão proferido no Processo n.º 2628/17, de 08/02/2023 (acima analisado), para concluir pela improcedência desse fundamento, julgando que os *Recorrentes beneficiaram dum efectivo acréscimo de rendimento com a alienação do imóvel, uma vez que, doutro modo, não teriam como satisfazer a dívida de que se tornaram titulares. E a diminuição do Passivo – resultante precisamente do pagamento e extinção de tal dívida herdada – é bem demonstrativa do reforço da sua capacidade contributiva decorrente da alienação do mencionado imóvel.*

10

REINVESTIMENTO DO VALOR DA REALIZAÇÃO; DECLARAÇÃO DE INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO; EXCLUSÃO TRIBUTÁRIA

NORMAS RELEVANTES: ARTIGOS 10.º, N.º 5 DO CIRS

Proc. 0448/18.4BELLE - Data do Acórdão: 23-10-2024

Os autos respeitavam a recurso de revista interposto do acórdão da TCA Sul que, conhecendo da apelação interposta pela Fazenda Pública, julgou improcedente o reinvestimento efetuado pelos ora Recorrentes para efeitos de exclusão da tributação em sede de mais-valias imobiliárias.

O STA foi chamado a decidir se o acórdão recorrido errou ao julgar que o mérito da questão do reinvestimento (enquanto causa de exclusão das mais-valias obtidas com a venda um imóvel) – que fora debatida ao longo do procedimento e não relevada na liquidação impugnada por a AT entender não estarem reunidos os respetivos requisitos – não podia ser apreciada judicialmente em sede de impugnação judicial deste ato com o fundamento de que *«não apresenta qualquer relação com a fundamentação factual e jurídica do acto cuja legalidade se pretende ver sindicada pelo tribunal»*.

Em jeito de clarificação prévia, o acórdão qualificou como meramente acessório o dever que recai sobre o sujeito passivo de manifestar a intenção de proceder ao reinvestimento, o qual tem *carácter instrumental (no caso concreto, sobretudo, preparatório) relativamente à obrigação principal de pagamento da dívida tributária. Tem, portanto, como propósito assegurar que, na determinação do montante de imposto a pagar (liquidação), se considera essa intenção (ou, como ocorreu no caso sub judice a já consumação desse reinvestimento) evitando, por um imperativo de economia procedimental, a necessidade de uma correção subsequente da liquidação.*

Chamou à colação o acórdão proferido em 26/10/2022 no Proc. 0482/11.5BELRS (acima analisado), *[P]or constituir uma boa síntese não só do problema da declaração do reinvestimento, mas também pelo útil enquadramento que dá da questão (...).*

O STA decidiu que, sendo o artigo 10.º do CIRS uma norma de incidência objetiva, nunca poderia a questão do reinvestimento deixar de considerada no âmbito da fundamentação do ato de liquidação: *A questão do reinvestimento e a consequência que dele decorre não se traduz na produção de um ato administrativo relativo a questões tributárias que seja autónomo e, por conseguinte, tenha de ser impugnado autonomamente. Estamos apenas a falar de uma questão de incidência decorrente da aplicação da disposição referente às mais-valias. Pelo que jamais se pode sustentar que a exclusão da tributação derivada do reinvestimento ou investimento anterior à realização da mais-valia (dentro do prazo prescrito) não apresenta qualquer relação com a fundamentação factual e jurídica do ato cuja legalidade se pretende ver sindicada. Pois, a exclusão de tributação, realce-se, é ínsita à delimitação do próprio facto tributário, e consequentemente à incidência, sendo precisamente por isso que consta da própria norma de incidência, não se referindo a um qualquer momento subsequente à aplicação daquela norma.*

Proc. 0116/07.2BECTB 01243/17 - Data do Acórdão: 12-02-2020

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRS do ano de 2000, na parte respeitante às mais-valias obtidas com a venda de um imóvel, o STA foi chamado a aferir se a decisão recorrida incorrera em erro ao i) não considerar, para efeitos de cálculo da mais-valia excluída da tributação, o valor resultante da venda que foi utilizado para amortizar o empréstimo bancário que tinha sido contraído com vista à construção da casa que foi a habitação própria do Recorrente; ii) não relevar negativamente, para efeitos de cálculo da mais-valia tributável, a quantia que foi utilizada para construção da habitação vendida e ao ter considerado como valor de aquisição o valor patrimonial tributável do imóvel; iii) ao considerar como único valor reinvestido o de € 3.891,21 (diferença entre o valor total do investimento e o valor do crédito bancário contraído para o efeito), não considerando como reinvestimento o empréstimo bancário de € 40.000 que o Recorrente contraiu para adquirir a nova habitação.

Quanto à questão enunciada em i), o acórdão entendeu não ser aplicável à situação dos autos, ao contrário do pretendido pelo Recorrente, a redação do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS conferida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, já que a mesma apenas entrou em vigor após a data dos factos e, tratando-se de norma inovatória (e não interpretativa), não há lugar à respetiva aplicação retroativa.

Mais entendeu o acórdão que os princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva e do rendimento líquido – que, na alegação do Recorrente, imporiam a aplicação retroativa daquela norma do CIRS – *não são susceptíveis de serem postos em causa pela aplicação no tempo de uma norma que, ademais não é de incidência, mas de exclusão de tributação.*

No respeitante a ii), este Supremo Tribunal voltou a secundar a decisão proferida em 1.ª instância, aderindo ao entendimento segundo o qual, a prevalecer a tese do Recorrente – de que o valor a considerar como o de aquisição deveria ser o utilizado pela AT para efeitos de liquidação da Sisa pela alienação do prédio – *nunca existiria mais-valia alguma, na medida em que o valor de aquisição equivaleria ao valor de realização.*

Foi ainda sustentado o julgamento, pelo Tribunal a quo, segundo o qual a AT aplicara o critério legal fixado pelo n.º 3 do artigo 44.º do CIRS (na redação em vigor à data dos factos), o que não permite que sejam relevados os custos de construção não documentados, não podendo os mesmos ser considerados, de qualquer modo, despesas inerentes à aquisição.

Finalmente, no que concerne a iii), o STA julgou também não se verificar o alegado erro de julgamento relativo à (i) legalidade da liquidação dos autos por violação da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS (na redação então em vigor), entendendo que o *reinvestimento a que alude o preceito em causa é tão só o reinvestimento do produto da alienação e não o investimento através de empréstimo bancário.*

Assim, tendo o ora Recorrente recorrido a crédito bancário para a aquisição do novo imóvel, só pode considerar-se reinvestido, para efeitos de excluir da tributação as mais-valias, o montante que provenha do produto da alienação e já não o do empréstimo.

Proc. 0929/12.3BEALM 01021/17 - Data do Acórdão: 06-10-2021

No âmbito do recurso jurisdicional da decisão proferida em 1.ª instância que julgou improcedente a impugnação do ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2008, ao STA estava cometida, nas próprias palavras vertidas no acórdão, a tarefa de *indagar se é possível ao ora Recorrente, para efeitos de exclusão da tributação de mais-valias em sede de IRS, utilizar o valor obtido com a alienação da habitação própria e permanente e reinvesti-lo na aquisição de terreno para construção e na construção do imóvel destinado a esse mesmo fim.*

Este Supremo Tribunal entendeu que a sentença recorrida andou bem ao interpretar a alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS (na redação vigente à data dos factos) no sentido de que na mesma foi expressa a

intenção do legislador de distinguir, *alternativamente*, o reinvestimento do valor de realização na aquisição da propriedade de outro imóvel, na aquisição de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel. Ou seja, foi o próprio legislador que distinguiu as três possíveis situações de reinvestimento do valor de realização, sem que se afigure possível ao intérprete retirar outro sentido da lei que não esse, isto é, não é possível da lei e do seu espírito, extrair a possibilidade de o sujeito passivo poder reinvestir o valor de realização na aquisição do terreno e simultaneamente na construção do imóvel nesse mesmo terreno, repita-se, à luz da norma então em vigor, e aqui aplicável.

O acórdão frisou que tal entendimento foi ainda reforçado pela atual redação conferida àquele preceito do CIRS pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, a qual procedeu a uma *alteração da configuração das alternativas consignadas na lei, em que a última hipótese, que abrangia a construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel, passou a considerar só as últimas duas situações, sendo a referência a construção integrada no segundo segmento da norma, compreendendo a aquisição de terreno para construção de imóvel e ou respectiva construção, ou seja, passou a prever a situação dos autos, o que não acontecia antes de 01-01-2015.*

Proc. 02073/18.OBEPRT - Data do Acórdão: 05-07-2023

Em sede de recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação apresentada contra a liquidação de IRS relativa ao ano de 2016, estava em causa aferir se aquela incorrera em erro de julgamento ao decidir i) manter a liquidação dos autos por considerar que os ganhos provenientes da transmissão onerosa do imóvel, ocorrida em 2016, não estavam excluídos de tributação de mais-valias por o valor da realização ser aplicado na amortização de empréstimo contraído para a construção do imóvel alienado; ii) que o artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro não padecia de inconstitucionalidade, quando interpretado no sentido de não abranger as situações em que o empréstimo seja contraído para a construção de imóvel, por violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP.

O STA entendeu não assistir razão à Recorrente ao defender que a amortização do empréstimo anteriormente contraído para a construção do imóvel alienado estaria excluída da tributação das mais-valias, em virtude do alargamento do respetivo âmbito operado pelo regime previsto no artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

Para tanto, o acórdão convocou a aplicação das regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (essencialmente, o artigo 9.º do CC, aplicável ex vi do artigo 11.º, n.º 1 da LGT) – para além dos elementos sistemático e histórico – para concluir que o legislador não desejou *incluir a aplicação à amortização de empréstimos contraídos para construção de habitação própria e permanente pois é clara a letra da norma da alínea a) n.º 5 do artigo 10.º, “deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel” assim como é clara a do citado artigo 11.º, n.º 1 ao dispor “A exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS é extensível às situações em que o valor de realização seja aplicado na amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado”, tendo sempre a expressão utilizada pelo legislador na alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º, do Código do IRS, a de “amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel”.*

Esta solução é, aliás, conforme à jurisprudência firmada neste Supremo Tribunal, de que são citados, entre outros, os arestos proferidos no Proc. 0774/14, no Proc. 01054/17.6BALS e no Proc. 0929/12.3BEALM 01021/17 (acima analisado).

Já no que respeita à segunda questão a apreciar, o acórdão, reiterando a fundamentação da decisão recorrida, decidiu que não se verificava qualquer violação do princípio da igualdade uma vez que as situações de *um imóvel alienado que foi adquirido já edificado e no outro caso temos um imóvel alienado que foi construído pelo alienante e merecem tratamento fiscal distinto atendendo às razões que subjazem. Com efeito, como se afirma no citado aresto “face à possibilidade concreta de um empréstimo contraído para construção de um imóvel ser desviado dos seus fins pelo mutuário o legislador tenha limitado o benefício em causa apenas a empréstimos contraídos para aquisição de imóvel, situação mais facilmente verificável e menos propensa a desvios relativamente aos seus fins”, daí o tratamento distinto dado pelo legislador.*



Proc. 087/16.4BELRA - Data do Acórdão: 31-05-2023

Nestes autos, discutiu-se novamente a questão de saber se o valor utilizado pela Impugnante – Recorrida no presente recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública – na construção de um outro imóvel, nos doze meses anteriores à alienação, pode ser atendido para efeito das mais-valias (ao abrigo do disposto no artigo 10.º do Código do IRS, na redação vigente à data dos factos, ou seja, em 2006).

O STA, respaldando-se em anteriores arestos – designadamente, os proferidos no **Proc. 0774/14** e no **Proc. 0929/12.3BEALM 01021/17** (acima analisado) – decidiu no sentido de que os n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS afastam a aplicação do benefício da exclusão da tributação aos casos de construção de habitação em momento anterior ao da alienação do (primeiro) imóvel, julgando que resulta expressamente da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS (na redação vigente à data dos factos) a distinção, alternativa, entre o reinvestimento do valor de realização na aquisição da propriedade de outro imóvel, do efetuado na aquisição de terreno para a construção de imóvel, e do, finalmente realizado na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel.

Para além disso, o acórdão entendeu também que não são consideradas, para efeitos de exclusão de tributação em sede de mais-valias imobiliárias, as faturas referentes à construção do imóvel que exibem datas anteriores à da venda do imóvel alienado.

Proc. 02566/14.9BEBRG - Data do Acórdão: 03-05-2023

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS do ano de 2010, estava em causa aferir se a decisão recorrida incorrera em erro de julgamento ao considerar estarem reunidos os pressupostos de aplicação da exclusão de tributação das mais-valias obtidas com a venda do imóvel que fora habitação própria e permanente da Impugnante e ora Recorrida, imóvel esse que viria a ser, novamente, comprado no prazo de 36 meses pelo mesmo sujeito passivo.

Citando a jurisprudência firmada deste STA – entre outros, o acórdão proferido no **Proc. 0929/12.3BEALM 01021/17** (acima analisado) – foi decidido que *não se encontram reunidos os pressupostos da norma constante do artigo 10.º, n.º 5, alínea a), do CIRS, pelo que o acto de liquidação de IRS, impugnado nos autos, não pode ser realizado com exclusão da tributação dos ganhos da dita transmissão onerosa do imóvel, visto que a impugnante/recorrida adquiriu o mesmo imóvel e não a propriedade de outro diferente.*

11

REGIME TRANSITÓRIO DO CIRS

NORMAS RELEVANTES: ARTIGOS 5.º, N.º 1 DO DECRETO-LEI N.º 448-A/88 DE 30/11

Proc. 020/24.0BALS (Pleno da Secção) - Data do Acórdão: 26-09-2024

Nos presentes autos de recurso para uniformização de jurisprudência – interposto com fundamento na oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, entre o acórdão arbitral recorrido e o acórdão do STA proferido em 21/10/2015, no Proc. 01339/14 – estava em causa saber se a *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.*



O STA aderiu às conclusões do acórdão fundamento, designadamente para julgar 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.”*

Nesta conformidade, foi uniformizada 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”.*

Proc. 0834/09.OBELRS - Data do Acórdão: 11-10-2023

No presente recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRS referente a 2004, o STA foi chamado a decidir as seguintes questões: i) saber se os ganhos provenientes da alienação do prédio identificado nos autos estavam abrangidos pelo “regime transitório da categoria G”, a que alude o artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro; e ii) saber se, em caso afirmativo e à luz desse regime, ficavam sujeitos a tributação em sede de IRS.

Estava em causa um prédio urbano adquirido pela Impugnante e ora Recorrente em 04/08/1983, do qual a mesma vendeu, em 2004, 141,9 m2 do logradouro previamente destacado, alegando a ilegalidade da tributação da mais-valia apurada pela AT na alienação desta parcela destacada.

Relativamente a i), o STA entendeu que o prédio em causa foi adquirido antes da entrada em vigor do CIRS, ou seja, ainda durante a vigência do anterior Código de Imposto de Mais-Valias. Efetivamente, ao contrário do que decidira o Tribunal a quo, da operação de destaque (do logradouro) não resultou qualquer modificação na titularidade do direito de propriedade, nem tal poderia ter resultado da mera inscrição do prédio (destacado) na matriz – a qual apenas faz presumir a existência do direito registado, nos termos do artigo 12.º, n.º 5 do CIMI. Tal inscrição não consubstancia um facto jurídico do qual decorra a aquisição da propriedade ou de outro direito real sobre o imóvel – nem, tão-pouco, para efeitos tributários.

Foi a operação de destaque do logradouro do prédio que determinou a “nova” inscrição na matriz. No entanto, estas operações também *não são formas de aquisição de direitos sobre os bens imóveis, mas apenas formas de utilizar bens pelo titular do direito respetivo. (...) Não há um ato de aquisição de um bem na esfera jurídica de quem destaca, mas um ato de modificação do património já preexistente na esfera do seu titular (a divisão de um prédio em dois).*

No que respeita a ii), o acórdão reconheceu também razão à Recorrente, julgando que não havia lugar à tributação, em sede de mais-valias, dos ganhos obtidos com a venda do bem imóvel que, como decidido em i), fora adquirido ainda na vigência do Código de Imposto de Mais-Valias.

Estando assente que a parcela em causa nos autos tinha sido destacada em 2004 do logradouro cuja aquisição ocorrera em 1983, o STA concluiu que *à data da entrada em vigor do Código de IRS, o terreno em causa ainda não tinha a natureza de terreno para construção. Porque as partes integrantes dos edifícios têm a mesma natureza dos edifícios a que estão ligados.*

A natureza que tinha à data da alienação e em resultado da operação de destaque não releva para este efeito.

Proc. 05/09.6BESNT (Pleno da Secção) - Data do Acórdão: 24-02-2021

No âmbito de recurso por oposição de acórdãos – em que o acórdão recorrido era o proferido, **nos presentes autos**, pelo TCA Sul, em 07/06/2018 e o acórdão fundamento o proferido por este STA, em 07/03/2018, no **Proc. 0917/17** – estava em causa, para efeitos de aplicação (ou não) do regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro – e, por conseguinte, para aferição da sujeição (ou não) a tributação, em sede de mais-valias – a determinação do momento a considerar como o da transmissão do bem imóvel (na parte em que excedeu o quinhão hereditário do sujeito passivo): se o da realização da escritura de partilha da herança, se o da abertura da sucessão mortis causa.

O acórdão proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário, frisando o efeito retroativo da partilha da herança (cfr. artigo 2119.º do CC), afirmou o carácter eminentemente declarativo da mesma, no sentido de que *“se limita a determinar ou materializar os bens que compõem o quinhão hereditário de cada herdeiro na herança até então indivisa, quinhão esse adquirido com a aceitação, cujos efeitos retroagem ao momento da abertura da sucessão”*.

Nesta conformidade, foi entendido *“para futuro, que, na aplicação do regime transitório, da categoria G, do IRS, previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro, nos casos de ganhos (mais-valias) decorrentes da alienação, a título oneroso, de prédios urbanos, rústicos e/ou mistos, o momento que releva, como o da aquisição dos bens ou direitos envolvidos, incluindo na parte em que, eventualmente, exceda o(s) quinhão(ões) hereditário(s), é o dia e hora da morte do(s) de cujus.”*

Alienação do usufruto; Exclusão da tributação

Normas relevantes: Artigos 10.º, n.ºs 3 e 5 do CIRS; Artigo 11.º, n.º 2 da LGT; Artigo 1306.º, n.º 1 do CC; Artigo 65.º, n.ºs 1 e 3 da CRP

Proc. 0237/17.3BELLE - Data do Acórdão: 12-05-2021

No âmbito do presente recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou procedente a impugnação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa do ato de liquidação de IRS do ano de 2015, estava em causa saber se, no caso do direito real de usufruto de imóvel destinado a habitação própria e permanente, há exclusão da tributação de mais-valias, nos termos do artigo 10.º, n.º 5 do CIRS, quando existe reinvestimento noutro imóvel com o mesmo destino.

Da factualidade assente nos autos resultou que o Impugnante vendeu, em 09/04/2015, por € 200.000,00, o usufruto que detinha sobre vários imóveis, sendo que um deles sempre esteve afeto à sua habitação “própria e permanente” e que, em 08/05/2015, reinvestiu parte daquele valor na aquisição de outro imóvel que também destinou à sua habitação própria e permanente.

O acórdão sustentou a decisão recorrida e seguiu de perto, na sua fundamentação, o parecer do Ministério Público, assumindo o usufruto como um direito real de gozo menor e, consequentemente, entendendo *legítima a interpretação que permite abranger a transmissão onerosa de figuras parcelares do direito de propriedade de imóveis, máxime o usufruto, destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar (verificadas as condições aí impostas) cingindo-se, outrossim, o reinvestimento à aquisição da propriedade plena de outro imóvel exclusivamente destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar*.

Este ponto de vista permite ainda que se eliminem obstáculos fiscais à mudança de habitação, em casa própria, efectivando o direito fundamental à habitação (do Impugnante), objectivos que norteiam a norma de exclusão de tributação prevista no artigo 10.º n.º 5 CIRS.



12

VALOR DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL

12.1

Sucessão mortis causa;

Partilha da herança;

Tornas

Normas relevantes: Artigo 45.º, n.º 1, alínea b) do CIRS; Artigo 13.º, n.º 1 do CIS; Artigo 2031.º do CC

Proc. 077/17.0BEPDL - Data do Acórdão: 07-04-2021

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou procedente a impugnação do ato de indeferimento do pedido de revisão ao ato de liquidação do IRS referente ao ano de 2012, uma das questões a decidir pelo STA era a de saber qual o valor a atender como valor de aquisição para efeitos de apuramento das mais-valias imobiliárias sujeitas a tributação, numa situação em que, no âmbito de processo de inventário, foi adjudicado ao aqui Recorrido um imóvel pelo valor de € 55.500,00, que posteriormente foi alienado pelo valor de € 62.500,00, tendo sido suportados encargos com a mediação imobiliária no valor de € 2.500,00.

O acórdão respaldou-se na fundamentação consignada no aresto proferido em 24/02/2021 no Proc. 05/09.6BESNT (acima analisado) – reiterando, designadamente, o carácter meramente declarativo da partilha dos bens da herança e que o momento relevante para efeitos de aquisição daqueles é o dia e hora da morte do autor da sucessão – e decidiu que *feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem qualquer destrição dos que preenchem ou excedem o respectivo quinhão e ainda que um negócio jurídico de partilha de bens não é confundível com o contrato (nominado) de compra e venda, pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço, porquanto, desde logo, quanto a este último, o pagamento de tornas (forma privativa e específica de, numa partilha, o herdeiro que recebe bens/direitos em excesso cobrir a diferença - de valor monetário - aos demais) não tem a natureza de preço (correspondente à parte excedente, por exemplo, de uma parcela de um imóvel), mas sim, consubstancia uma forma de compensação, aos outros herdeiros/interessados, pelo excesso de quota-parte, resulta claro que não tem qualquer relevância, para efeitos do apuramento das mais-valias sujeitas a tributação, o facto de, para efeitos de partilha, os herdeiros terem atribuído ao imóvel em questão o valor de € 55.500,00, valor pelo qual foi adjudicado aos Recorridos (...), nem se esta realidade redundou num excesso do seu quinhão hereditário, dado que, como vimos, do tal eventual excesso (...) não deriva uma aquisição para efeitos de IRS, por não existir norma que o estabeleça expressamente.*

Proc. 08/22.5BALS (Pleno da Secção) - Data do Acórdão: 26-05-2022

Nos presentes autos, foi interposto, ao abrigo do disposto nos artigos 25.º, n.ºs 2 a 4, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) e 152.º, n.º 1, do CPTA, recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA da decisão arbitral proferida em 13/12/2021, pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), no processo n.º 344/2021-T, invocando oposição com o acórdão de 24/02/2021, também do Pleno da mesma Secção deste Supremo Tribunal proferido no Proc. 05/09.6BESNT (acima analisado).

Assim, estava uma vez mais em causa a mesma *questão fundamental de direito decidida naquele acórdão, ou seja, para efeitos de aplicação do regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, a mais-valia imobiliária auferida, na parte que excede o quinhão hereditário, deve considerar-se adquirida no momento da morte do de cujus (e consequente abertura da sucessão) ou no momento da celebração da escritura de partilha por via do pagamento de tornas.*

O acórdão remeteu, nos termos do artigo 8.º n.º 3 do CC e dos artigos 663.º, n.º 5, e 679.º do CPC, aplicável ex vi do artigo 281.º do CPPT, para a fundamentação do aresto proferido em 24/02/2021 no citado processo n.º 05/09.6BESNT.

12.2

Doação;

Prédio rústico e prédio urbano

Normas relevantes: Artigos 10.º, n.ºs 1, alínea a), 4, alínea a) e 46.º, n.º 3 do CIRS; Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (Decreto-Lei n.º 45104, de 1/07); Artigos 6.º, 7.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30/11

Proc. 0214/17.4BELRA - Data do Acórdão: 17-02-2021

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRS e juros compensatórios referente ao ano de 2012, o Recorrente imputava erro de julgamento àquela decisão por considerar que, para efeitos de apuramento do incremento patrimonial relativo às mais-valias, a determinação do valor da aquisição do imóvel fora feita à luz das regras do Código da Contribuição Predial e da Indústria Agrícola (ou seja, utilizando um método de avaliação baseado no rendimento do prédio), o que seria incompatível com a determinação do valor da realização utilizando o método de avaliação resultante do CIMI (ou seja, utilizando um método de avaliação baseado no valor de mercado).

Estava em causa a alienação, pelo Impugnante e ora Recorrente (e respetiva ex-cônjuge), de um prédio urbano cuja construção havia sido concluída em 1996 em prédio rústico que lhes havia sido doado em 1993, e cujos custos foram suportados por sociedade de que ambos eram sócios, sendo que o valor patrimonial atribuído ao prédio no ano de 1996 foi de € 66.215,42, tendo a AT emitido a liquidação de IRS em que as mais-valias apuradas com a referida venda foram calculadas com base no valor de aquisição correspondente ao valor patrimonial do prédio (em 1996) e ao valor de venda.

O acórdão salientou que, no ano em que o imóvel dos autos foi inscrito na matriz (1996), a respetiva avaliação obedecia ao disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro, sendo o seu valor tributário apurado nos termos dos artigos 6.º n.º 1 e 7.º n.º 1 daquele diploma – ou seja, enquanto não entrassem em vigor o Código das Avaliações, os prédios eram avaliados segundo as regras determinadas pelo Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola.

Mais entendeu este Supremo Tribunal que o artigo 46.º do CIRS *não manda atender, para efeitos de apuramento das mais-valias, apenas ao valor de mercado do imóvel, mas sim ao valor patrimonial constante da matriz e este nunca foi contestado pelo Impugnante e aqui Recorrente, concluindo que, ainda que possam ser diferenciados os métodos de avaliação utilizados na fixação do valor de aquisição e do valor de realização, que o próprio regime legal reconhece (ao mandar atender ao valor patrimonial e ao valor de venda, conforme o de maior valor, ou ao valor do custo), diga-se que não ficou demonstrada qualquer discrepância assinalável que afecte a validade do apuramento do incremento patrimonial para efeitos de tributação das mais-valias.*

Proc. 0282/15.3BEFUN - Data do Acórdão: 27-10-2021

No presente recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação da liquidação adicional do IRS de 2011, colocou-se a questão da determinação do valor de aquisição do prédio (misto) dos autos para efeitos de apuramento de mais-valias decorrente da alienação do mesmo: se, como decidido pelo Tribunal a quo, o valor matricial no ano de 1997 (por efeito da morte da mãe da Impugnante e ora Recorrente) e de 2000 (por efeito da morte da sua avó) - datas de aquisição da nua propriedade – ou, como pretendiam aqueles, o valor atribuído ao bem no ato de partilha do mesmo.

O STA decidiu ser *correcta a fixação, in casu, pela AT, do valor de aquisição do imóvel - para efeitos da tributação das mais-valias resultantes da sua alienação em 2011, segundo as regras dos artigos 10.º, n.º 1, al. a), 43.º e 45.º do CIRS - de acordo com o valor patrimonial inscrito na matriz nas datas em que o mesmo foi adquirido pela Recorrente.*



Proc. 01548/13.2BELRS - Data do Acórdão: 13-07-2021

No recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação do ato de liquidação adicional de IRS de 2007, o STA foi chamado a decidir se a decisão recorrida errara na determinação do valor de aquisição do imóvel para efeitos de apuramento das mais-valias imobiliárias.

Estava em causa saber se a remissão operada pelo n.º 1 do artigo 45.º do CIRS para as normas relativas ao Imposto do Selo (CIS) deveria ser entendida, no caso sub judice, como sendo feita para as normas do CIMSISD, designadamente para o respetivo artigo 20.º, § 2.º, por ser o aplicável à data da transmissão *mortis causa* do imóvel dos autos.

O acórdão (tirado por maioria, com um voto de vencido) frisou que à data da transmissão gratuita do imóvel vigorava o CIMSISD mas que o respetivo termo de vigência ocorreu em 31.12.2003, pelo que o valor a considerar *só poderia ser o valor patrimonial constante da matriz tal como estabelecido no artigo 20º, parágrafo 2º do CIMSSD porquanto o valor que foi atribuído ao imóvel por acordo de partilha de bens só foi objecto de emenda da partilha em 17-06-2008, ou seja, após a realização do contrato de compra e venda em 2007, datas em que as regras do CIMSSD já não logravam aplicação (...) e não, como sustentava a Recorrente, o valor atribuído no acordo de partilha dos bens que compunham a herança – que nunca poderia servir para liquidar o imposto em causa nem podiam os seus efeitos retroagir à data da transmissão porque a norma que o previa – artigo 20º, parágrafo 2.º do CIMSSD – tinha deixado de ter validade jurídica na data da atribuição de tal valor, efectuado por emenda à partilha em 17-06-2008.*

Proc. 01549/13.0BELRS - Data do Acórdão: 04-06-2025

Sendo o enquadramento fáctico destes autos idêntico ao do processo anterior – envolvendo, aliás, a partilha da mesma herança – o acórdão considerou que as questões que constituíam o objeto do recurso já haviam sido decididas no Proc. 01548/13.2BELRS.

Nesta medida, ao abrigo do n.º 3 do artigo 8.º do CC e do n.º 5 do artigo 663.º do CPC (aplicável ex vi do artigo 281.º do CPPT), remeteu-se para a decisão e respetiva fundamentação constante daquele.

Proc. 0319/20.4BEPRT - Data do Acórdão: 11-10-2023

No âmbito do recurso interposto da sentença que julgou totalmente procedente a impugnação da liquidação adicional de IRS referente ao ano de 20216, estava em causa apurar qual a norma legal aplicável, no caso dos autos, à determinação do valor de aquisição a atender para efeitos do cálculo das mais-valias decorrentes da alienação de um imóvel adquirido a título gratuito (por doação), em 28/04/2005, e alienado onerosamente em 08/01/2016.

Colocava-se também a questão de saber se a aplicação das regras da lei nova na determinação do valor de aquisições ocorridas no âmbito da lei antiga violava o princípio da não retroatividade da lei fiscal constitucionalmente consagrado.

Socorrendo-se do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, o STA considerou como facto gerador das mais-valias imobiliárias, aquele que se traduza na alienação onerosa de bens imóveis por valor superior àquele pelo qual foram adquiridos e cujo ganho deva ser considerado inesperado (ou seja, não deva ser considerado um rendimento empresarial ou profissional, de capitais ou predial). O momento em que esse ganho se considera obtido (elemento temporal do facto tributário) é o momento em que o imóvel tenha sido ou venha ser considerado alienado – n.º 3 do mesmo dispositivo legal.

Nesta conformidade – considerando que o que está em causa é o cálculo do acréscimo patrimonial no momento em que o mesmo ocorre – a lei tributária substantiva aplicável no tempo é também a que vigorar na data em que o imóvel tenha sido ou deva ser considerado alienado.

Por remissão para a fundamentação constante do acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário, em 07/06/2017, no Proc. 0147/14, foi ainda reiterado o entendimento deste Supremo Tribunal no sentido de que os rendimentos provenientes das mais-valias são considerados, pela natureza do seu facto gerador, rendimentos de formação instantânea, o que também se afigura consentâneo com a própria natureza intrínseca das mais-valias, que são ganhos inesperados por definição (e não o resultado de uma operação continuada, um processo de valorização iniciado no momento de aquisição).

Quanto à segunda questão a decidir, o STA pronunciou-se no sentido de que não se verificava qualquer violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal, pois, entendendo-se que o facto pressuposto da tributação é a alienação do bem e realização do ganho e tendo sido aplicada a lei que vigorou nesse momento (e, de resto, em todo o período de 2016), não existe sequer um problema de retroatividade a colocar.

Para além disso, entendeu também não ter ocorrido a alegada violação do princípio da segurança e da proteção da confiança dos cidadãos na estabilidade da ordem jurídica, não só porque a própria natureza das mais-valias (ganhos inesperados) não permite a criação de nenhuma expectativa legítima de que venham a ocorrer e muito menos que venham a ocorrer nas circunstâncias legais existentes à data em que os bens são adquiridos, como, em concreto, não foi alegado que o Estado tenha, através do comportamento dos seus agentes, gerado quaisquer expectativas de que a lei não viesse a ser alterada ou que a alteração não abrangesse alienações futuras.

12.3

Imóvel construído pelo sujeito passivo

Normas relevantes: Artigo 46.º do CIRS

Proc. 07/18.1BEPDL - Data do Acórdão: 06-05-2020

No presente recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS referente ao ano de 2016, estava em causa determinar o valor de aquisição do prédio urbano dos autos (construído pelo próprio sujeito passivo e alienado onerosamente em 2016) – se deveria ser considerado o valor patrimonial mais atualizado, se superior ao valor do terreno, ou, pelo contrário, se deveria atender-se ao valor patrimonial definido, pura e simplesmente, no momento da aquisição do imóvel.

O STA frisou que o momento determinante para tal efeito é o do *ingresso do imóvel na esfera jurídica do sujeito passivo, através da respectiva transmissão onerosa, entendendo que [o] que o valor de aquisição não pode deixar de ser é o valor apurado no momento da aquisição - seja o valor patrimonial do imóvel inscrito na matriz àquela data, seja o apurado a partir do somatório do valor do terreno e dos custos de construção - i. e., o valor do imóvel determinado no momento em que o mesmo ingressa na titularidade do adquirente.*

[S]e as obras realizadas derem origem a um novo imóvel (como é o caso dos autos), será o preço deste que deverá relevar como valor de aquisição, tudo de acordo com as citadas regras previstas no examinado artigo 46.º, n.º 3, do CIRS.

Constatando-se que a sentença recorrida desconsiderou, na matéria de facto levada ao probatório, que o imóvel foi construído e ingressou na esfera jurídica do Impugnante e ora Recorrido-marido em 2016, o acórdão ordenou a baixa dos autos à 1.ª instância com vista à ampliação da matéria de facto.

12.4

Valor de aquisição do imóvel;

Custos de construção

Normas relevantes: Artigos 10.º, n.ºs 1, alínea a), n.º 4, alínea a), 44.º, n.º 1, alínea f) e n.º 2, e 46.º, n.º 3 do CIRS

Proc. 0315/14.0BEFUN - Data do Acórdão: 01-07-2020

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional do IRS do ano de 2011, o STA foi chamado a determinar, para efeitos de apuramento do rendimento tributável das mais-valias prediais, o valor de aquisição do imóvel.

Estava em causa a decisão do Tribunal a quo que julgou a impugnação judicial improcedente com o fundamento de o valor de aquisição a considerar para efeitos de apuramento das mais-valias não poder, como pretendiam os Impugnantes, ser o montante do valor patrimonial tributário à data da alienação, mas sim o referido valor à data da respectiva inscrição matricial, com as devidas actualizações. Na fundamentação acrescenta-se ainda que «[...] se os Impugnantes pretendiam ver acrescidos ao respetivo valor de aquisição os custos despendidos com a construção do imóvel teriam de os comprovar, o que manifestamente não aconteceu “in casu”, onde nem sequer há notícia de tais custos (ou do valor do terreno) [...]».

O acórdão sufragou a decisão recorrida, decidindo que o valor de aquisição é fixado quando a aquisição tem lugar, não se admitindo actualizações do mesmo ao longo do tempo. A partir do momento em que ocorre a transmissão onerosa para o sujeito passivo, todas as valorizações que o imóvel alcançar – seja por intervenção do sujeito passivo através de obras de valorização, seja por factores externos à sua vontade – consubstanciam **ganhos**, que serão apurados e tributados a título de mais-valias no momento da respectiva realização e de acordo com os critérios legalmente estabelecidos nessa data.

A tributação das mais-valias incide sobre a valorização de mercado que o bem alcança ao longo do tempo em que permanece na titularidade do sujeito passivo, um valor que, enquanto ganho externo à sua actividade, constitui o facto tributário.

Proc. 01449/11.9BELRS - Data do Acórdão: 17-02-2021

Nestes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial do deferimento parcial da reclamação graciosa contra a liquidação adicional do IRS referente ao exercício de 2006, estava novamente em causa a questão da determinação do valor do imóvel para efeitos de apuramento das mais-valias prediais.

O STA reafirmou a fundamentação consignada no acórdão proferido no Proc. 0315/14.0BEFUN (aqui analisado), designadamente quanto à quantificação do valor aquisitivo, para efeitos de aplicação do n.º 3 do artigo 46.º do CIRS: “[O] valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele”. Quer isto dizer que o legislador, no caso em que o imóvel tenha sido construído pelo sujeito passivo, admite que o mesmo possa, para efeitos de cálculo do ganho a partir do qual se apura a mais-valia a tributar, beneficiar do maior de um dos seguintes valores: i) valor patrimonial tributário do imóvel originário (quando este seja depois objecto de reconstrução total, dando origem a um novo imóvel) ou ii) valor do terreno (calculado segundo as regras do n.º 1 e 2 do artigo 46.º do CIRS ex vi n.º 4 do mesmo artigo), acrescido do valor dos custos de construção [...]”

Para além disso, o acórdão respaldou-se também no aresto proferido em 09/10/2019, no Proc. 0486/16.1BEVIS, para reiterar que:

“II - O que a lei determina no apuramento das mais valias respeitantes a um imóvel que tenha sido construído pelo sujeito passivo e posteriormente valorizado mediante a realização de obras de ampliação que não originem uma parte de prédio susceptível de utilização independente e de inscrição matricial separada, nos 12 anos anteriores à data da sua transmissão onerosa, é que se possa fazer acrescer ao valor de aquisição, apurado nos termos do artigo 46.º, n.º 3 do CIRS, o valor dos encargos com aquelas obras de ampliação, sempre que o mesmo seja declarado nos termos do disposto no artigo 51.º, alínea a) do CIRC, e desde que sejam comprovados esses custos.

III - A realização de obras de ampliação que não originem uma parte de prédio susceptível de utilização independente e de inscrição matricial separada, mesmo que sejam causa de um aumento significativo do valor patrimonial tributário do imóvel, não consubstanciam um novo valor de aquisição do imóvel a título oneroso para efeitos de apuramento do ganho tributável como mais-valia.”

12.5

Valor de aquisição do imóvel;

Ónus da prova dos custos de construção

Normas relevantes: Artigos 10.º, n.ºs 1, alínea a), n.º 4, alínea a), 44.º e 46.º do CIRS; Artigo 74.º, n.º 1 da LGT

Proc. 02782/18.4BEBRG - Data do Acórdão: 09-12-2021

Neste processo – relativo a recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou procedente a impugnação judicial do ato de liquidação de IRS respeitante ao ano de 2014 – impôs-se ao STA, uma vez mais, proceder à determinação do “valor de aquisição”, enquanto parcela necessária do cálculo da diferença entre o “valor de realização” e aquele, para efeito da quantificação casuística das mais-valias.

No que respeita à quantificação do valor da aquisição onerosa do imóvel dos autos, o acórdão remeteu para a fundamentação consignada nos arestos proferidos no Proc. 0315/14.0BEFUN e no Proc. 01449/11.9BELRS (ambos acima analisados).

Tendo resultado da factualidade provada nos autos a existência prévia de uma parcela de terreno para construção, onde o Impugnante e ora Recorrido edificou uma moradia, o acórdão entendeu – pronunciando-se, assim, pela verificação de erro de julgamento do Tribunal a quo – que o valor de aquisição teria de ser, por imposição do n.º 3 do artigo 46.º do CIRS, correspondente ao valor desse terreno acrescido dos custos da construção do edificado, “devidamente comprovados”, incumbindo ao sujeito passivo o ónus da respetiva prova, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT (o que este não logrou fazer com a mera prova de haver contraído empréstimo bancário, no montante de € 135.000,00, e a menção, na outorgada escritura pública de mútuo com hipoteca e fiança, de que o mesmo se destinava à construção de habitação no prédio).

13

DESPESAS E ENCARGOS COM A VALORIZAÇÃO DOS BENS

13.1

Despesas necessárias e inerentes à alienação do imóvel

Normas relevantes: Artigos 10.º, n.º 1, alínea a) e 51.º, n.º 1, alínea a) do CIRS; Artigo 4.º, n.º 1 da LGT; Artigo 104.º, n.º 1 da CRP

Proc. 0242/18.2BESNT - Data do Acórdão: 10-11-2021

Em autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação deduzida contra o indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra o ato de liquidação do IRS de 2015, estava em causa apurar se a decisão do Tribunal a quo errara ao entender que os pagamentos efetuados pelo Impugnante a título, respetivamente, de indemnização, de custas processuais e de honorários com Advogados, na sequência de litígio relacionado com a resolução de um contrato celebrado com as sociedades C ..., SGPS, S.A. e D ..., Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A., não constituíam despesa necessária e efetivamente praticada, inerente à alienação do mesmo imóvel, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 51.º, alínea a) do CIRS.

Para determinação das despesas inerentes à alienação, o STA acolheu a fundamentação constante do acórdão de 18/11/2009, proferido no Proc. 0585/09, do qual consta, designadamente: “... No critério legal, só as despesas inerentes são necessárias, pelo que só elas são relevantes. [...] De outro modo: a despesa há-de ser integrante da própria alienação. [...] Assim, não se pode considerar como despesa necessária inerente à alienação as despesas suportados com o pagamento de indemnização a que o Recorrente e Outros foram condenados e encargos com o referido processo comercial arbitral, pois que, não são dedutíveis na determinação do rendimento colectável (mais-valias) em IRS, na medida em que, estas despesas só foram necessárias na sequência do incumprimento de obrigações por parte do Recorrente e Outros no âmbito do contrato mencionado nos autos, além de que, como bem refere a decisão recorrida, tendo o Impugnante sido tributado de acordo com o rendimento-acréscimo decorrente da venda do imóvel em questão nos presentes autos, inexistiu qualquer violação do princípio capacidade contributiva, nos termos do n.º 1 do art.º 4.º da LGT e n.º 1 do artigo 104.º da CRP, e com o princípio do rendimento líquido.

13.2

Despesas e encargos;

Fatura de encargos suportados – descritivo e data de emissão

Normas relevantes: Artigos 10.º e 51.º do CIRS

Proc. 0361/20.5BELLE - Data do Acórdão: 13-12-2023

No âmbito de recurso jurisdicional interposto de sentença proferida pelo Tribunal de 1.ª instância, o STA foi chamado a decidir se esta incorrera em erro de julgamento na quantificação da mais-valia imobiliária dos autos, desconsiderando as faturas de serviços de engenharia e arquitetura emitidas em data posterior à da alienação do imóvel e considerando que o respetivo descritivo não permitia concluir que se enquadravam na valorização daquele mesmo imóvel.

O STA confirmou a decisão recorrida considerando que, no artigo 51.º do CIRS a relevância dos encargos está absolutamente dependente de os mesmos terem sido «realizados nos últimos 12 anos» e as despesas serem comprovadamente «necessárias (...) à aquisição e alienação» forçoso é concluir que à disciplina jurídica aí prevista não é (como não podia deixar de ser) irrelevante o momento em que os encargos foram suportados nem a natureza das despesas suportadas, pois só os encargos suportados nos 12 anos anteriores à alienação e as despesas necessárias e efetivamente praticadas inerentes à aquisição ou alienação do bem devem acrescer ao valor de aquisição para determinação das mais-valias.

13.3

Despesas e encargos;

Pagamento de indemnização por incumprimento culposo de contrato

Normas relevantes: Artigos 10.º, n.ºs 1, alínea a), b) e c), 4, alínea a) e 51.º, n.º 1, alínea a) do CIRS

Proc. 0243/18.OBESNT - Data do Acórdão: 11-01-2024

Neste recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IRS relativa ao ano de 2015, o STA foi chamado a decidir se aquela incorrera em erro de julgamento ao julgar irrelevantes, para efeitos de apuramento da mais-valia realizada com a venda do imóvel dos autos, os valores suportados pelos Impugnantes com o pagamento da indemnização à sociedade B ..., (SGPS) S.A., pela resolução de um contrato respeitante ao mesmo.

O acórdão seguiu de perto a fundamentação da decisão proferida por este Supremo Tribunal no Proc. 0242/18.2BESNT (acima analisado), no qual se entendeu que *não se pode considerar como despesa necessária inerente à alienação as despesas suportados com o pagamento de indemnização a que o Recorrente e Outros foram condenados e encargos com o referido processo comercial arbitral, pois que, não são dedutíveis na determinação do rendimento colectável (mais-valias) em IRS, na medida em que, estas despesas só foram necessárias na sequência do incumprimento de obrigações por parte do Recorrente e Outros no âmbito do contrato mencionado nos autos, além de que, como bem refere a decisão recorrida, tendo o Impugnante sido tributado de acordo com o rendimento-acréscimo decorrente da venda do imóvel em questão nos presentes autos, inexistiu qualquer violação do princípio capacidade contributiva, nos termos do n.º 1 do art.º 4.º da LGT e n.º 1 do art.º 104.º da CRP, e com o princípio do rendimento líquido.*

Mais se decidiu que, no caso dos autos, as despesas que os recorrentes suportaram resultaram de um incumprimento culposo de um contrato que haviam celebrado com terceiro e as mesmas ocorreram porque o terceiro quis obter a indemnização a que tinha direito pelo incumprimento ilícito do contrato, ora, uma conduta ilícita geradora de despesas nunca pode ser considerada para efeitos de mais-valias decorrentes da venda de um imóvel, uma vez que nada acrescentaram ao imóvel.

Proc. 0245/17.4BELRA - Data do Acórdão: 18-11-2020

No âmbito do presente recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação do ato de liquidação de IRS e juros compensatórios relativa ao ano de 2013, o STA foi chamado a decidir se a decisão recorrida errara ao julgar que o pagamento da indemnização (na modalidade de restituição em dobro do sinal recebido com a assinatura do contrato-promessa), fixada em decisão judicial e com vista ao levantamento de penhora incidente sobre o imóvel alienado, não constitui despesa necessária e efetivamente praticada inerente à respetiva alienação, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 51.º alínea a) do CIRS.

O acórdão frisou o que as despesas, para que sejam relevadas nesta sede, têm que revestir carácter inerente e inseparável relativamente à alienação do imóvel (como será o caso das comissões imobiliárias), considerando, *in casu*, tratar-se de *uma despesa que teve em vista a desoneração do imóvel alienado para ser entregue livre de ónus ou encargos, situação que não se vislumbra como indissociável da alienação.*

Na verdade, embora tal despesa esteja conexcionada com a venda não é inerente a esta, é-lhe exterior, tanto assim que nem sequer havia impedimento legal a que o imóvel tivesse sido vendido com esse ónus, embora tal venda não fosse oponível à execução (artigo 819.º do C. Civil).

14

NUA-PROPRIEDADE E PROPRIEDADE PLENA

14.1

Reserva de usufruto;

Expropriação por utilidade pública;

Indemnização

Normas relevantes: Artigos 9.º e 10.º, n.º 1 do CIRS; Artigos 18.º, 103.º, n.ºs 2 e 3 e 266.º da CRP; Artigo 11.º da LGT; Artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30/11

Proc. 01260/11.7BEPRT - Data do Acórdão: 10-11-2021

No âmbito deste recurso jurisdicional interposto da decisão que julgou improcedente a impugnação do ato de indeferimento do recurso hierárquico, por sua vez apresentado do ato de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada contra o ato de liquidação adicional de IRS relativo ao ano de 2005, estava em causa a apreciação das seguintes questões: i) saber se, tendo a doação dos prédios, com reserva de usufruto, ocorrido em data anterior à entrada em vigor do CIRS (01/01/1989) e a extinção do usufruto ocorrido posteriormente a essa data e decorrente de renúncia abdicativa, os ganhos obtidos com a transmissão dos prédios beneficiam ou não da exclusão da tributação prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, na parte relativa ao valor do usufruto; ii) saber se o valor recebido como indemnização pela expropriação de uma parcela dos prédios rústicos está ou não sujeito a tributação em sede de mais-valias imobiliárias.

Quanto à primeira questão (i)), o STA julgou que a decisão recorrida não incorrera em erro de julgamento de direito, por errada interpretação e aplicação das normas contidas nos artigos 103.º, n.ºs 2 e 3 e 266.º da CRP, 11.º da LGT, 9.º, 940.º, n.º 2 e 1476.º do CC, 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro, e no artigo 10.º, n.º 1 do CIRS, corroborando o entendimento segundo o qual, a atuação da AT – ao restringir a tributação aos ganhos resultantes da transmissão na parte relativa ao usufruto, com fundamento em que a aquisição deste direito real menor se verificou já na vigência do CIRS, discriminando a transmissão da nua propriedade da transmissão do usufruto apenas ocorrida com a renúncia dos doadores – está plenamente conforme o prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS ao determinar que “constituem mais-valias os ganhos obtidos que resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, sendo irrefutável que o direito do usufruto, como direito real menor, só ingressou na esfera jurídica do impugnante após a entrada em vigor do CIRS, sublinhando, ainda, o carácter indiscutivelmente gratuito da transmissão do direito de usufruto ocorrida nos autos (renúncia abdicativa).

Já no respeitante a ii)), foi concedido parcial provimento ao recurso, revogando a decisão a quo no segmento atinente à indemnização, anulando o ato de liquidação na parte em que incluiu o valor da indemnização decorrente da expropriação no cálculo das mais-valias, julgando este Supremo Tribunal que aquela não é passível de enquadramento na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, designadamente por falta de intenção do legislador nesse sentido, já que, conforme consignado no acórdão proferido em 07/07/2021 no **Proc. 0813/16.1BEAVR** (abaixo analisado), «.... Várias indemnizações foram incluídas no artigo 9.º n.º 1 do C.I.R.S. – assim, na sua alínea b), na redação dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, no que respeita às que visem a reparação de danos não patrimoniais e por lucros cessantes; e na alínea e), na redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12, para vigorar desde 01/01/2015, quanto à renúncia onerosa a posições contratuais ou a outros contratos relativos a bens imóveis. Contudo, nada veio a ser previsto no que respeita à indemnização paga por “expropriação por utilidade pública.”.

Nesta conformidade, o acórdão recorreu ainda à aplicação do princípio da legalidade fiscal – com a proibição de pagamento de impostos que não tenham sido estabelecidos de harmonia com a Constituição – e do princípio da tipicidade do imposto – não haverá imposto, nem isenção, que não corresponda a uma definição legal, a um tipo legal – para concluir que [A] tributação só pode resultar da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto.

Proc. 01685/17.4BESNT - Data do Acórdão: 08-11-2023

Nos presentes autos de recurso jurisdicional interposto da sentença que julgara improcedente a impugnação da liquidação de IRS relativa ao ano de 2015, o STA foi chamado a decidir se aquela decisão errou na determinação do valor de aquisição do imóvel e os seus reflexos na determinação das mais-valias sob escrutínio.

Estava em causa a seguinte situação fáctica: por testamento outorgado em 20/11/2001, BB instituiu a sua irmã, CC e a filha desta, AA, a Impugnante e ora Recorrente, suas herdeiras, a quem legou, respetivamente, o usufruto e a nua-propriedade do imóvel cuja tributação se mostra questionada nos autos; na sequência do seu óbito, a 03/01/2002, a Recorrente herdou a nua propriedade do imóvel acima identificado, que, nesta data de transmissão tinha o valor patrimonial tributável de € 2.812,82; a 15/05/2014, na sequência do óbito de CC (à data com 91 anos), extinguiu-se o usufruto, consolidando-se a propriedade plena do imóvel em apreço na esfera jurídica da Recorrente, tendo o imóvel, nessa data, o valor patrimonial tributável de € 64.850,00; a 13/05/2015, a Recorrente vendeu o imóvel por € 210.000,00, o qual tinha, à data, o valor patrimonial tributário de € 64.850,00.

O acórdão confirmou a sentença recorrida, julgando que a mesma andou bem, designadamente na determinação do momento em que a Recorrente adquiriu a propriedade plena (em 2014) e que corresponde à consolidação da propriedade, sendo que a impugnante já era detentora da nua-propriedade que na data de aquisição correspondeu a 80% do valor do imóvel e que no momento da sua consolidação, atenta a idade da usufrutuária, de 91 anos, correspondia a 10% do valor do imóvel», que «considerando que o valor patrimonial tributável do imóvel à data da consolidação da propriedade era da 64.850,00 EUR, os 10% correspondentes ao usufruto extinto correspondem a € 6.485,00 e que «o imposto deve incidir sobre a diferença entre o valor patrimonial tributário do prédio constante da matriz e o valor da sua propriedade considerado na respectiva liquidação» «tal consubstancia, no caso concreto, à diferença entre o VPT fixado em 64.850,00 EUR, e o valor da propriedade da impugnante à data da liquidação, que corresponde ao VPT deduzido do usufruto (64.850,00 EUR- € 58.365,00), ou seja, 6.485,00 EUR.

15

**EXPROPRIAÇÃO POR UTILIDADE PÚBLICA;
INDEMNIZAÇÃO;
ALCANCE DA LEI DE AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA**

Normas relevantes: Artigos 10.º, n.º 1, alínea a) e 44.º, n.º 1, alínea b) CIRS; Artigo 62.º, n.º 2 da CRP; Artigo 4.º, n.º 2, alínea g) da Lei n.º 106/88, de 17/09

Proc. 0813/16.1BEAVR - Data do Acórdão: 07-04-2021

Em autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou procedente a impugnação intentada contra a liquidação de IRS, respeitante ao ano de 2014, quanto ao montante recebido, em sede de expropriação de prédios rústicos inscritos nas respetivas matrizes prediais, estava em causa aferir se a expropriação era subsumível ao conceito de transmissão de direitos reais sobre imóveis (para efeitos de aplicação dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a) e 44.º, n.º 1, alínea b) CIRS), assim como da alegada inconstitucionalidade orgânica na interpretação efetuada da alínea g) do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, de autorização legislativa.

O acórdão decidiu que a sentença proferida pelo Tribunal de 1.ª instância não incorreu em erro de julgamento de direito, por violação do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º, ambos do Código de IRS, ao julgar que a indemnização recebida em virtude de expropriação dos prédios dos autos não estava sujeita a tributação de mais-valias. Para tanto, sustentou o entendimento segundo o qual o conceito de “alienação onerosa” a que se refere no artigo 10.º, n.º 1, a), do Código do IRS - diploma alargado à generalidade dos imóveis que não apenas aos terrenos para construção a que se referia o Código do Imposto de Mais-Valias, entretanto revogado -



não é substancialmente diverso do de “transmissão onerosa” a que se referia o n.º 1 do artigo 1.º do Cód. de Imp. de Mais-Valias, sobre o qual a doutrina e a jurisprudência se pronunciou em termos de estar excluída a expropriação por utilidade pública, alicerçando-se também na doutrina que defende que a expropriação por utilidade pública consubstancia uma forma de aquisição originária que extingue ou modifica o direito subjetivo transmitido.

Para além disso, este Supremo Tribunal aduziu ainda o argumento de que *[V]árias indemnizações foram incluídas no artigo 9.º n.º 1 do C.I.R.S. – assim, na sua alínea b), na redação dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, no que respeita às que visem a reparação de danos não patrimoniais e por lucros cessantes; e na alínea e), na redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12, para vigorar desde 1-1-2015, quanto à renúncia onerosa a posições contratuais ou a outros contratos relativos a bens imóveis.*

Contudo, nada veio a ser previsto no que respeita à indemnização paga por “expropriação por utilidade pública”.

Tal não pode deixar de relevar quanto à intenção do legislador a respeito da não incidência em sede de I.R.S.

No que respeita à segunda questão a apreciar – a da alegada inconstitucionalidade orgânica na interpretação levada a cabo da alínea g) do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de setembro, o STA entendeu também esta não se verificar, pois, não obstante a redação conferida à alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do CIRS, *a mesma não pode referir-se a esse tipo de expropriação.*

Enfim, esta norma é relativa à determinação da matéria colectável que não à incidência, pelo que a sua aplicação não respeitaria ainda o princípio da tipicidade, conforme consta ainda da sentença recorrida.

Proc. 0280/16.OBEAVR - Data do Acórdão: 13-12-2023

No âmbito do recurso interposto, pela Fazenda Pública, da sentença que julgou totalmente procedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IRS referente a 2014, e a anulou, na parte em que em que sujeitou a tributação, como mais-valia, a indemnização recebida pelo Impugnante no âmbito de um procedimento expropriativo, estavam em causa as mesmas questões decididas no Proc. 0813/16.1BEAVR e no Proc. 01260/11.7BEPRT, para cujos acórdãos, proferidos, respetivamente, em 07/04/2021 e em 10/11/2021 (ambas acima analisadas), a presente decisão remete.

16

REGIME DE TRIBUTAÇÃO; ARU – ÁREA DE REABILITAÇÃO URBANA; ENGLOBAMENTO

Normas relevantes: Artigos 43.º, n.º 2 e 68.º do CIRS; Artigo 71.º, n.º 5 do EBF

Proc. 01366/18.1BEPRT - Data do Acórdão: 27-10-2021

Nos presentes autos de recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação oficiosa de IRS referente ao ano de 2016 e aos ganhos resultantes da venda após recuperação, de um prédio situado na Área de Reabilitação Urbana (ARU) do denominado Centro Histórico do Porto, estava em causa saber se a tributação daquelas mais-valias imobiliárias opera sobre apenas 50% do respetivo valor – quer a tributação se faça pela aplicação da taxa especial de 5% (prevista no artigo 71.º, n.º 5 do EBF), quer o sujeito passivo opte pelo englobamento da totalidade dos rendimentos ou se, no caso de a tributação desse rendimento ser feito autonomamente por aquela taxa especial, esta deve ser aplicada sobre o valor total do saldo obtido entre as mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de direitos reais sobre bens imóveis objeto de reabilitação urbana.

O acórdão entendeu que os mecanismos que a lei prevê para atenuar o efeito de penalização fiscal (num único período tributário) resultante do caráter único e progressivo do IRS, revestem aplicação alternativa:

- caso o sujeito passivo exercesse a opção pelo englobamento desses rendimentos, apenas 50% do valor da mais-valias seria sujeito a tributação, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, mediante a aplicação das taxas gerais de imposto previstas no artigo 68.º do CIRS,

ou

- caso não fosse feita essa opção, a tributação desses ganhos seria feita autonomamente e à taxa especial de 5%, nos termos do n.º 5 do artigo 71.º do EBF.

Nesta conformidade, este Supremo Tribunal decidiu que a possibilidade de beneficiar da redução de 50% do valor a considerar para efeitos de tributação das mais-valias resultantes da venda de prédio urbano reabilitado, nos termos do artigo 43.º, n.º 2 do CIRS, fica condicionada à opção pelo englobamento e, consequentemente, pela respetiva sujeição às taxas progressivas previstas no artigo 68.º do CIRS.

Quando o sujeito passivo não opte pelo englobamento, a tributação é efetuada ao abrigo do disposto no artigo 71.º, n.º 5, do EBF, sendo a taxa de 5% aplicada sobre a totalidade da mais-valia, inexistindo fundamento legal para que se considere apenas metade do seu valor.

17

VALOR DE REALIZAÇÃO; PRESUNÇÃO ILIDÍVEL

Normas relevantes: Artigo 44.º, n.º 2 do CIRS; Artigo 73.º da LGT; Artigos 13.º e 103.º, n.º 1 da CRP

Proc. 02681/15.1BEALM - Data do Acórdão: 23-06-2021

No âmbito do recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública da sentença que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS relativa ao ano de 2006, incumbiu ao STA decidir se o Tribunal *a quo*, ao julgar «a norma do artigo 44.º, n.º 2 do CIRS, na redacção em vigor à data do facto tributário, introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27.12, inaplicável, por violação do princípio constitucional da igualdade tributária, na vertente do princípio da capacidade contributiva, ínsito nos artigos 103.º, n.º 1 e 13.º da CRP» errou ao, consequentemente e com fundamento naquela desaplicação, anular totalmente a liquidação dos autos.

A factualidade em causa respeitava à venda de um prédio, em 2006, pelo ora Recorrido e outros comproprietários. Da respetiva escritura de compra e venda constava o preço de € 500.000, não tendo o Recorrido, no entanto, declarado qualquer valor a título de mais-valia relativamente a essa venda. Ulteriormente, na sequência da avaliação efetuada nos termos do CIMI, foi atribuído ao prédio o valor de € 3.020.720 e, após segunda avaliação, o valor foi fixado em € 2.465.450 - que foi o considerado para efeitos de IMT. A AT entendeu que a referida venda proporcionou ao Recorrido um ganho sujeito a mais-valias (resultante da diferença entre os valores de aquisição e de realização), entendendo que este último, nos termos do n.º 2 do artigo 44.º do CIRS, é o valor tido para efeitos da liquidação do IMT, uma vez que era superior ao valor da escritura.

Sendo certo que a Recorrente não pôs em causa o julgamento - acima citado - feito pelo Tribunal de 1.ª Instância quanto à inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 44.º do CIRS, o acórdão debruçou-se sobre as consequências daquele julgamento sobre a liquidação do imposto a pagar a título de mais-valias imobiliárias.



Entendeu este Supremo Tribunal ter andado bem a decisão recorrida ao julgar que, *quando o acto tributário tenha sido praticado à luz de uma norma que o tribunal considere desconforme com a CRP «a inconstitucionalidade verificada fulmina o acto sindicado, in totum»*. Não obstante, considerou que tal conclusão apenas será válida, sem mais, quando a norma desaplicada seja a que prevê o facto tributário (a norma de incidência em sentido estrito) e já não a que prevê a quantificação da matéria tributável, como sucede nos autos.

[...] Ou seja, o que foi considerado inconstitucional foi a interpretação de que o sujeito passivo não pode ilidir a presunção ou afastar a ficção legal, constante da referida norma, de que o valor de realização a considerar é o da avaliação para efeitos de IMT, uma vez que era superior ao valor da escritura; a inconstitucionalidade é referida à interpretação segundo a qual não é permitido ao sujeito passivo comprovar que o valor efectivo da transmissão do imóvel foi outro que não o considerado para efeitos de IMT, i.e, o resultante da avaliação para efeitos de fixação do valor patrimonial em sede de IMI.

Significa isto que a liquidação deverá ser anulada apenas na parte em que o valor de realização considerado excedeu o valor declarado na escritura, tal como pedido pelo ora Recorrido em sede de revisão.

18

PRAZO DE CADUCIDADE DA LIQUIDAÇÃO; IMPOSTO ÚNICO E IMPOSTO PERIÓDICO

Normas relevantes: Artigos 45.º e 46.º da LGT; Artigo 89.º do CIRS

Proc. 01525/12.OBELRS - Data do Acórdão: 17-02-2021

Nos presentes autos, foi interposto recurso jurisdicional da sentença que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IRS relativa ao ano de 2006, estando em causa saber se aquela incorrera em erro de julgamento ao entender que não se verificara a caducidade do direito de liquidação, ou seja, concretamente apurar se o prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT se conta a partir do termo do ano a que respeita o imposto, ou se, como defendia o Recorrente, a partir da data da ocorrência do facto tributário.

O STA frisou que o IRS, como imposto periódico, compreende rendimentos em que o facto gerador tanto é de formação instantânea como de formação sucessiva ou duradoura e que, a questão da caducidade do direito de liquidação das mais-valias (que são um imposto único que integra uma das várias categorias do IRS), nos termos dos artigos 45.º e 46.º da LGT, deve ser aferida em relação ao imposto e não aos rendimentos que nele são englobados.

Nesta conformidade, o acórdão decidiu que o exercício do direito de liquidação por parte da Administração Tributária só é possível após o termo do período de tributação, que coincide com o ano civil. Daí que qualquer liquidação adicional realizada ao abrigo do disposto no artigo 89.º do CIRS, a mesma tenha que respeitar o prazo de 4 anos previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, a contar do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

Assim sendo, atento que no caso concreto dos autos o facto tributário ocorreu no ano de 2006, o direito de liquidação pode ser exercido até 31/12/2010. Uma vez que o Recorrente foi notificado da liquidação em 27/09/2010, a liquidação não padece da ilegalidade que lhe é assacada pelo mesmo.



Entendeu este Supremo Tribunal ter andado bem a decisão recorrida ao julgar que, *quando o acto tributário tenha sido praticado à luz de uma norma que o tribunal considere desconforme com a CRP «a inconstitucionalidade verificada fulmina o acto sindicado, in totum»*. Não obstante, considerou que tal conclusão *apenas será válida, sem mais, quando a norma desaplicada seja a que prevê o facto tributário (a norma de incidência em sentido estrito) e já não a que prevê a quantificação da matéria tributável, como sucede nos autos*.

[...] Ou seja, o que foi considerado inconstitucional foi a interpretação de que o sujeito passivo não pode ilidir a presunção ou afastar a ficção legal, constante da referida norma, de que o valor de realização a considerar é o da avaliação para efeitos de IMT, uma vez que era superior ao valor da escritura; a inconstitucionalidade é referida à interpretação segundo a qual não é permitido ao sujeito passivo comprovar que o valor efectivo da transmissão do imóvel foi outro que não o considerado para efeitos de IMT, i.e, o resultante da avaliação para efeitos de fixação do valor patrimonial em sede de IMI.

Significa isto que a liquidação deverá ser anulada apenas na parte em que o valor de realização considerado excedeu o valor declarado na escritura, tal como pedido pelo ora Recorrido em sede de revisão.

19

PROCURAÇÃO IRREVOGÁVEL; SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO

Normas relevantes: Artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS

Proc. 069/10.OBEBJA - Data do Acórdão: 16-09-2020

No âmbito do recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS e juros compensatórios de 2005, estava em causa aferir se os ganhos resultantes da alienação onerosa dos imóveis dos autos são imputáveis aos ora Recorridos (sucessores dos mandantes da procuração irrevogável) para efeitos de tributação em sede de mais-valias.

A situação fáctica dos autos era a seguinte: em 1989, os pais do Impugnante marido e ora Recorrido venderam - através de procuração irrevogável, com faculdade de substabelecimento - ao procurador que, para o efeito, instituíram, os imóveis identificados nos autos, recebendo a quantia de € 94.771,60.

Em 2005, no uso de tal procuração, o transmissário dos poderes conferidos pela mesma alienou os referidos imóveis - transmissão que está na génese das mais-valias integrantes da liquidação impugnada.

O acórdão decidiu que a alienação dos imóveis ocorrida em 2005 não pode servir de fundamento à tributação dos Impugnantes em sede de mais-valias, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, a) do CIRS, uma vez que foram os seus pais que alienaram os imóveis em causa, em 1989, e que então receberam o preço acordado, não resultando, aliás, dos factos provados que tais imóveis integrassem o acervo hereditário destes últimos.

Nesta conformidade, concluiu o STA que os Impugnantes e ora Recorridos não são responsáveis pelo pagamento das mais-valias apuradas à luz da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, nem, consequentemente, são parte legítima - por não serem os titulares de qualquer direito real sobre os referidos imóveis.