

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 614/2014 -T

Tema: IRS – Deferimento parcial de Reclamação Graciosa sobre reinvestimento do valor da alienação de habitação

Decisão Arbitral

I – DO PEDIDO

1. M..., contribuinte n.º..., residente na Rua ..., n.º ... – ... – ...-... ..., notificado em 2014/06/27, do despacho proferido por delegação do Chefe de Finanças, da Senhora Chefe de Finanças Adjunta em regime de substituição do Serviço de Finanças de ..., que deferiu parcialmente a reclamação graciosa apresentada e registada com o n.º ...2013..., que correu termos, vem ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, requerer **Procedimento de Arbitragem**.

O Requerente formula o seu pedido nos termos e com os fundamentos seguintes:

2. A reclamação graciosa supra referida foi deduzida contra a liquidação de IRS n.º..., de 2013/08/06, com a nota de cobrança no valor de € 3.064,55, respeitante ao IRS do ano de 2010.
3. O fundamento da reclamação tem por fundamento o facto de não ter sido devidamente considerado o reinvestimento da mais-valia em aquisição própria, que se verificou no ano de 2010, e cuja manifestação de intenção foi declarada na competente declaração modelo 3, junto aos autos a fls. 74.

4. Os Serviços de Finanças de ..., em análise da reclamação graciosa, proferiram decisão de deferimento parcial da mesma, dado ter sido considerado estarem reunidos os pressupostos indicados na reclamação graciosa.
5. E aqueles Serviços decidiram assim, em virtude de também terem considerado que os documentos apresentados pelo Requerentes não constituem documentos de suporte suficiente para sustentar os valores inscritos na Declaração Modelo 3, respeitantes ao IRS de 2009, decidiram proceder à sua correção, dando origem a uma liquidação adicional de IRS no valor de € 31.703,79.
6. A liquidação adicional resultou, assim, do facto de os documentos juntos pelo Requerente apresentarem uma diferença entre o montante do valor da aquisição da habitação própria e o montante do crédito hipotecário contraído, tanto pelo Requerente como pelo seu cônjuge, por os Serviços terem considerado que aqueles valores seriam divisíveis por ambos, em cumprimento da ficha doutrinária da DSIRS, junta aos autos a fls. 101.
7. Quando, segundo o Requerente, deveriam os Serviços ter, ao contrário, observado o disposto no artigo 1732.º, alínea a) do Código Civil, porquanto o requerente, por escritura de partilha em consequência do divórcio, adquiriu metade do imóvel em causa, gerador da mais-valia.
8. E o Requerente esclarece que o referido imóvel foi adquirido em 2001 pelo valor de € 112.229,53 e na escritura de partilha, celebrada em 12.12.2012, foi atribuído o valor de € 91.954,55.
9. E que, face ao constante da mesma escritura de partilha, ficou o Requerente com a obrigação de suportar o encargo com o empréstimo hipotecário, de igual valor, que incidia sobre o referido imóvel.

10. Ou seja, esclarece o Requerente que adquiriu por escritura de partilha de bens comuns do casal, em consequência do divórcio, o imóvel que era a casa de morada de família do casal durante a constância do matrimónio, por € 91.954,55 e que suportou o encargo do empréstimo hipotecário que pendia sobre o mesmo imóvel, em igual valor.
11. E o Requerente entende que, assim sendo, tal imóvel só é gerador de mais-valias para o Requerente, verificado que seja o valor de venda do mesmo.
12. E mais refere não concordar com o entendimento dos Serviços, ao tomar como referência os demais valores de aquisição e assumir que eram suportados pelos sucessivos cônjuges, em cada momento, na proporção de metade e ao fazer operar, para reduzir o valor do reinvestimento, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS.
13. Ora o Requerente entende que o Serviço de Finanças teria sempre de observar o disposto nos n.ºs 1, 4 e 5 do artigo 10.º do CIRS, conjugado com o disposto no n.º 1 do artigo 43.º, que transcreve.
14. E, face aos normativos citados, o Requerente entende que *“só a diferença entre o valor da transmissão onerosa do imóvel – gerador da mais-valia – e o valor de aquisição do mesmo, líquido de encargos, é que se pode considerar, nos termos da lei, mais-valia”*.
15. E realça que o Serviço de Finanças de ... *“omite o valor da mais-valia gerada e declarada pelo Requerente, assim como o valor da transmissão onerosa deste imóvel, o que faz criar uma valia, seja mais ou menos valia, conforme o disposto nos termos do artigo 10.º do CIRS”*.

16. Ou seja, diz o Requerente que o Serviço de Finanças “faz uma consideração de presunção de que o Requerente não é o proprietário da totalidade do bem imóvel gerador da mais-valia, sempre tomando, como ponto de partida, os valores de aquisição seja do imóvel que gera o facto, seja do imóvel para o qual tal facto (mais-valia) teria que ser reinvestido, considerando sempre que o valor reinvestido é suportado pelos dois adquirentes do imóvel que é hoje a habitação própria e permanente do requerente e do seu actual cônjuge”.
17. E que, assim, o Serviço de Finanças “conclui, por pura abstração, por um valor de reinvestimento que surge só pela divisão por dois de todos os valores envolvidos e não como deveria, em obediência ao disposto nos termos do n.º 4 do artigo 10.º do CIRS, ao ganho obtido pela transmissão onerosa de um bem deduzido que sejam os encargos que sobre ele incidiam – o que é manifestamente ilícito”.
18. E o Requerente mais refere que o Serviço de Finanças assim procedeu “sem cuidar que, tendo o mesmo inscrito na Declaração Modelo 3, referente ao Imposto do Rendimento Singular de 2009, iria reinvestir a mais-valia que se verificou na transmissão onerosa do imóvel que adquiriu por partilha de bens comuns do casal, em consequência do divórcio que então se verificou”.
19. E que nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, estava o ganho obtido com a transmissão onerosa do imóvel adquirido na escritura pública de partilhas, em consequência do divórcio, excluído da tributação.
20. E que, por consequência, não se verificando o disposto nos termos do n.º 1 do artigo 43.º do CIRS, visto que o mesmo foi investido, na aquisição, de outro bem imóvel que constitui hoje a sua casa de morada de família.

21. E mais acrescenta que a AT teria de atender à proveniência do montante pago a dinheiro no montante da aquisição deste imóvel, ou seja, se o mesmo era bem próprio do requerente ou não.
22. E a Requerente refere ainda que *“verificado que é ter o requerente sucedido em dois casamentos com cônjuges diferentes, no momento da transmissão onerosa do imóvel gerador da mais-valia e no momento da aquisição do imóvel que constitui a atual casa de morada de família, impunha-se constatar, ou não, o disposto nos termos da alínea c) do artigo 1723.º do Código Civil...”*
23. *“...Para, legitimamente, ser possível a conclusão, que se verificou na decisão do Serviço de Finanças de ..., que o montante do € 30.000,00, foi suportado por ambos os adquirentes do imóvel que constitui hoje a casa de morada de família de ambos...”*
24. *“...Que surge pela diferença entre o empréstimo hipotecário de € 200.000,00 (duzentos mil euros) e o preço de aquisição de € 230.000,00 (duzentos e trinta mil euros)...”*
25. *“...Ou só suportado por um deles, como foi o caso, com recurso a meios próprios, nos termos da alínea c) do artigo 1723.º do Código Civil”.*
26. E isto porque não obstante, estarem ambos casados, no momento da aquisição do imóvel, o facto é que o custo ou parte do custo de aquisição de tal imóvel, foi pago com recurso a bem próprio de um dos cônjuges, conforme o disposto nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS.
27. E diz a Requerente que, assim sendo, afasta a presunção de que tal bem é da propriedade de ambos na proporção de metade.

28. E que esse foi o segundo erro do Serviço de Finanças de ..., porquanto, tendo o próprio requerente já manifestado a intenção de reinvestir na aquisição de outro imóvel o ganho obtido com a transmissão onerosa do imóvel que adquiriu na totalidade com a escritura de partilhas celebrada em 12 de Fevereiro de 2008, com obediência ao disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, já está a afastar, por si só, a presunção feita pelo Serviço de Finanças de
29. Pelo que devendo, assim, ter seguido, que não o fez, o ensinamento vertido nos termos do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, REGIME DE COMUNHÃO DE ADQUIRIDOS, BENS PRÓPRIOS DO CÔNJUGE, DECLARAÇÃO DA PROVENIÊNCIA DO DINHEIRO Art.º 1681.º E SS E 1723.º ALÍNEA C) DO CC DE 13/07/2010, in <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/91d1a7d88e141fb-d80257797004d0844?OpenDocument>
30. E conclui a Requerente que *“deste modo, sendo o ganho obtido pelo, aqui, requerente, um bem próprio e tendo sido reinvestido na aquisição de outro imóvel que constitui, hoje, e ao mesmo tempo da sua aquisição, a casa de morada de família...”*
31. *“...Está tal mais-valia excluída de tributação por força dos termos conjugados do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, “visto que o seu montante, está compreendido a ser considerado, nos termos e efeitos do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS”.*
32. Pelo que, diz a Requerente, que essa é a razão pela qual é a decisão proferida pelo Serviço de Finanças, em conceder provimento parcial à reclamação graciosa e em consequência corrigir a liquidação n.º ... de 2013/08/06, ilegal e como tal nula, devendo por isso ser revogada.

33. Pelo que CONCLUI QUE:

- a. Não considera o valor efetivo da mais-valia verificada pela aquisição da totalidade do imóvel na escritura de partilhas de bens comuns do casal, em consequência do divórcio, atendendo à disciplina imposta pelo artigo 46.º do CIRS;
- b. Antes, faz a presunção do valor da mais-valia, tomando como referência só o valor de aquisição do mesmo e dividindo tal valor por 2 o que é manifestamente ilegal;
- c. Não sendo por isso o valor do reinvestimento o que surge em razão de operações matemáticas, feitas pelo Serviço de Finanças, mas sim o que resulta nos termos e efeitos do artigo 10.º do CIRS;
- d. Dado o reinvestimento de tal ganho na aquisição de outro imóvel que constitui a casa de morada de família, está nos termos do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS excluído de tributação;
- e. Acrescendo, ainda que em razão da aquisição do imóvel, para o qual o requerente tinha manifestado a intenção de reinvestir o ganho obtido com a transmissão do imóvel que antes tinha adquirido, ter sido feita na constância do atual matrimónio;
- f. O serviço de finanças comete a segunda ilegalidade, porquanto presume que o valor pago respeitante à diferença entre o valor do empréstimo hipotecário (duzentos mil euros), que se destinou a pagar parte do preço de venda, e o valor efetivo desta que foi de € 230.000,00 (duzentos e trinta mil euros), foi investido por ambos os cônjuges;
- g. Sem atender que tal valor em dinheiro pago pelo requerente constitui a mais-valia gerada pela transmissão onerosa do bem imóvel que tinha adquirido por força da Escritura de Partilhas de Bens Comuns do Casal;
- h. Sendo bem próprio do requerente não é divisível entre si e a sua atual cônjuge;
- i. Logo, o valor do reinvestimento é o que resulta do ganho obtido pela transmissão onerosa de um bem imóvel que era da propriedade plena do

requerente e foi na totalidade aplicado na aquisição do imóvel que adquiriu com a sua cônjuge, conforme consta da Escritura;

- j. Compreendendo este valor que foi reinvestido o disposto nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, terá o mesmo que ser considerado;
- k. Como tal, nos termos da lei não é tributável;
- l. No que resulta a ilegalidade da decisão de correção da liquidação do Imposto sobre o Rendimento singular registada com o n.º

34. Pelo que requer que seja revogada a decisão do serviço de Finanças de

II – DA RESPOSTA DA REQUERIDA

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), veio nos termos do disposto no artigo 17.º do Regime jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), apresentar a sua RESPOSTA, nos termos e fundamentos que se sintetizam:

- 1. Começam por esclarecer que o pedido de constituição de tribunal Arbitral é deduzido contra a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa da liquidação de IRS n.º ..., proferido pela Adjunta do Chefe do Serviço Local de Finanças de ..., em regime de substituição.
- 2. A AT não reconhece razão ao Requerente, que à data de 20-07-2001 era casado segundo o regime de comunhão de adquiridos com A....
- 3. Enquanto casados adquiriram o imóvel gerador de mais-valias, pelo valor de € 112.229,53.
- 4. Posteriormente, na sequência do divórcio (concretizado em 20/10/2008), em 12/12/2012 foi celebrada escritura de partilhas, tendo o imóvel em causa sido adjudicado ao Requerente e cônjuge marido, pelo valor de € 91.954,55, tendo este assumido o encargo, de igual valor, referente ao empréstimo bancário.

5. E a AT salienta que muito embora o Requerente tenha declarado a aquisição do imóvel em causa em momentos diferentes (isto é em 2001 e 2008), os valores de aquisição mostram-se contrários ao suporte documental apresentado.
6. E mais esclarece a AT que é sabido que nos termos do artigo 46.º do Código do IRS (CIRS), releva para efeitos de determinação do valor de aquisição o valor que tiver servido para efeitos de liquidação de IMT (ou SISA).
7. E mais refere que a AT, ao contrário daquilo que diz o Autor Requerente, aplicou o referido artigo 46.º do CIRS, como não podia deixar de ser, como realça a Requerida.
8. E mais refere que não havendo lugar a IMT (ou SISA), considera-se o valor que lhe tiver sido de base.
9. Assim, diz a Requerida, que *“da aplicação daquela norma resulta que metade do valor do imóvel adquirido pelo casal em 20-07-2001, seria € 56.114,72 (€ 112.229,53/2), dado que o valor de aquisição foi superior ao valor patrimonial (§ 2.º do artigo 19.º do Código do Imposto Municipal de Sisa2).*
10. E conforme resulta da escritura de partilha ocorrida em 12-12-2008, o autor adquiriu a outra metade do imóvel pelo valor de € 45.977,28 (€ 91.954,55/2).
11. E mais faz notar a AT que a transmissão por partilha, muito embora tenha ficado isenta de IMT, por força do artigo 19.º do CIMT, estava sujeita ao abrigo do disposto na alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º daquele código.
12. A AT esclarece ainda que, *“porém, com a transmissão por partilha, o bem gerador da mais-valia teve a primeira avaliação, em sede de IMI, tendo-lhe sido atribuído um valor patrimonial de € 108.860,00”.*

13. A AT transcreve, para tanto, o artigo 31,º-A, n.º 1 do CIRS: “*Em caso de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, ou que serviria no caso de não haver lugar a essa liquidação, é este o valor a considerar para efeitos da determinação do rendimento tributável*”.
14. E, diz a AT, nessa exata medida, o imóvel considera-se adquirido por € 54.430,00 (€108.860,00/2).
15. E mais refere a AT que, “*conforme print extraído do Modelo 11 (a fls. 72 do PA), o imóvel (artigo urbano ... da freguesia de..., concelho de Lisboa) foi alienado em 25-08-2009 pelo valor de € 300.000,00*”.
16. E realça a AT que “*consultado o histórico dos valores patrimoniais (fls. 96 PA) constata-se que ser superior o valor da contraprestação, pelo que nos termos da al. f) do n.º 1 e n.º 2 do artigo do CIRS, foi esse o valor considerado pela AT*”.
17. E que “*de acordo com a declaração bancária (a fls. 70 do PA), aquando da realização da mais-valia, foi amortizado ao capital em dívida do empréstimo contraído para aquisição do imóvel gerador da mesma, a importância de € 89.870,09*”.
18. E mais esclarece a AT que “*relativamente ao reinvestimento da mais-valia realizada e de acordo com a escritura de fls. 3 a 17, o autor e a sua cónjuge, A..., adquiriram, em 20-10-2010, um imóvel identificado na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia e concelho de ..., pelo valor de € 230.000,00*”.
19. E para o efeito contraíram empréstimo no montante de € 200.000,00.

20. E que de acordo com o disposto na alínea f), n.º 1 e n.º 2 do artigo 44.º do CIRS, considera-se valor de realização o maior dos valores, o da respetiva contraprestação ou o valor que tiver sido considerado para efeitos de liquidação de IMT.
21. E a AT conclui que *“assim, no que concerne ao valor a reinvestir para efeitos de exclusão tributária consagrada no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, considera-se, como tal, o valor de realização ou o valor patrimonial definitivo que serviu para efeitos de liquidação de IMT, se superior”*.
22. E a AT esclarece que *“quanto ao valor reinvestido, existindo recurso ao crédito para habitação do novo imóvel, será a diferença entre o valor patrimonial definitivo, quando superior ao valor efectivo de aquisição, e o valor do empréstimo bancário contraído para o efeito”*.
23. E a AT exemplifica da seguinte forma, para o caso concreto: *“ € 15.000,00 (€ 230.000,00 - € 200.000,00)/2*.
24. Assim, diz a AT que *“nesta circunstância, para não haver lugar à tributação daquele incremento patrimonial o autor deveria ter reinvestido o montante de € 210.129,10 (€ 300.000,00 - € 89.870,89). O que não aconteceu”* – conclui.
25. Donde, segundo a AT, *“estamos, assim, perante um reinvestimento de 7,14 % (€ 15.000,00 / € 210.129,91), o qual teve obrigatoriamente de ser considerado nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS”*.
26. Por isso, a AT entendeu que *“estavam reunidas as condições para atender a matéria reclamada, considerando um reinvestimento da mais valia na importância de € 15.000,00”*.
27. Mais refere que *“no entanto, dado que a documentação apresentada pelo Autor não suportava e não suporta os valores declarados na Modelo 3 de IRS/2009*

relativos aos valores da aquisição inicial (€ 124.699,43 + € 124.699,42), estes tiveram de ser corrigidos para € € 56.114,76 e € 54.430,00, tal como supra referido”.

28. Realça a AT que segundo o Autor “*foi só ele quem suportou a aquisição do imóvel, com recurso a bens próprios, por ter passado a ter meios monetários próprios, antes do casamento com a adquirente do imóvel que é hoje morada de família de ambos”.*

29. E o Autor, com base naquele argumento, invoca o Acórdão do STJ, proferido no âmbito do Processo n.º 1047/06-9TVPTR.S1, de 13/10/2010.

30. Mas a AT esclarece que o artigo 1723.º do Código Civil, sob a epígrafe de bens sub-rogados no lugar de bens próprios diz o seguinte:

“Conservam a qualidade de bens próprios:

- a) Os bens sub-rogados no lugar de bens próprios de um dos cônjuges, por meio de troca directa;*
- b) O preço dos bens próprios alienados;*
- c) Os bens adquiridos ou as benfeitorias feitas **com dinheiro ou valores próprios de um dos cônjuges, desde que a proveniência do dinheiro ou valores seja devidamente mencionada no documento de aquisição, com intervenção de ambos os cônjuges”.***

31. Diz a AT que acresce naturalmente que o Autor não efetuou uma leitura atenta daquele acórdão, pelo que as conclusões que o próprio redator efetuou são:

“I-Quando estão em causa apenas os interesses dos próprios cônjuges, a falta da declaração referida na prevista alínea c) do art.º 1723.º do CC pode ser substituída por qualquer meio de prova que demonstre que o pagamento foi feito

apenas com dinheiro ou valores próprios de um deles, ou com bens próprios de um deles.

II-O artigo 1723.º, c) do Código Civil, ao determinar que os bens adquiridos com dinheiro ou valores próprios de um dos cônjuges conservam a qualidade de bens próprios desde que a proveniência do dinheiro ou dos valores seja devidamente mencionada no documento de aquisição, ou em documento equivalente exige a intervenção de ambos os cônjuges – (negrito e sublinhado da Requerida)”.

32. E a AT precisa o sentido do Acórdão realçando que aquele “*incide apenas sobre factos quando estão em causa apenas (sic)¹ os interesses dos próprios cônjuges e não quando existem conflitos entre interesses dos cônjuges e terceiros, neste caso existe um conflito ente o autor e a AT e não um conflito ente o autor e a sua cônjuge. Isto é, não estão ali em causa os interesses de terceiros mas única e simplesmente o dos cônjuges”.*
33. E mais diz realça a AT que “*o próprio acórdão refere uma série de doutrina, vide por todos Antunes Varela (Direito da Família – 1.º Vol., 4.ª ed. – Livraria Petrony., pág. 458) que considera «que os bens adquiridos com dinheiro os valores próprios de um dos cônjuges só se consideram como bens próprios quando a proveniência do dinheiro ou valores seja referida no próprio documento de aquisição ou em documento equivalente, com intervenção de ambos os cônjuges. Só nestes termos a aquisição com bens próprios oferece prova bastante, aos olhos das leis (art.º 1723.º CC)» ”.*
34. E mais acrescentando o Acórdão, de forma bem clara que Pires de Lima e Antunes Varela, CC anotado, 2.ª ed. Pág. 426 referem que “*é esta a solução que melhor corresponde ao interesse da segurança nas relações jurídicas e a que mais eficazmente acautela os interesses legítimos de terceiros contra surpresas de forma incontrolável. A falta de menção da proveniência do dinheiro ou valores com que a aquisição seja feita constitui **presunção juris et de jure** de que estes meios são*

comuns, não só para o efeito de qualificação dos bens adquiridos, mas também para o acerto das relações entre o património comum e o património próprio de cada cônjuge“.

35. E ainda remetendo o Acórdão, com extrema relevância para a questão em apreço, para Pereira Coelho (Curso de Direito da Família, Vol. 1, 2.^a ed., pág. 519) que refere o seguinte: *“Simplesmente, sendo uma ideia de proteção de terceiros que justifica a limitação estabelecida, entende que tal limitação só deverá aceitar-se onde o interesse de terceiros o exigir”.*
36. E remete também para Castro Mendes (Direito da Família, Vol. I, 2.^a ed., pág. 519) *“a exigência de prova prevista no artigo 1723.º, al. c) só visa acautelar os interesses de terceiros”.*
37. Face ao referido, a AT diz que *“não há qualquer dúvida que a qualidade jurídica em que encontra a AT na relação com o autor e a sua cônjuge na qualidade de terceiro e, nessa qualidade de terceiro, tem a sua posição acautelada pela presunção juris et jure e a exigência de prova prevista no artigo 1723.º, al. c) do CC”.*
38. E conclui referindo que *“assim, o autor, ao adquirir o imóvel em conjunto com a sua cônjuge, deveria ter mencionado a proveniência do dinheiro e exigido que tal facto fosse mencionado na escritura de compra do mesmo, não o tendo feito, como se retira de fls. 3 a 10 do PA (Título de compra e venda e mútuo com hipoteca e fiança), não tem com que provar que o dinheiro teve a origem que afirma ter tido”.*
39. E, cautelarmente, diz a AT que *“ainda que assim não se entendesse, o que nem por mera hipótese académica se admite, sempre se dirá que o autor não apresentou qualquer prova, em qualquer altura do procedimento ou agora, no âmbito deste*

¹ Nota do Tribunal

processo, onde seja referida a origem do dinheiro em causa, que nos leve a alterar a posição anteriormente tomada”.

40. E a finalizar refere que o acto em crise não padece de qualquer ilegalidade, pelo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser considerado improcedente, absolvendo-se a AT e, conseqüentemente, deverá ser mantida a decisão da AT sobre a reclamação do autor com todas as consequências legais.

III – SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído no CAAD, no dia 09-10-2014, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da respetiva Ata.
2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.
3. O pedido é legítimo, o Tribunal é competente em razão da matéria e foi apresentado em 07-08-2014 e aceite pelo Tribunal.
4. Não foram apresentadas pelas partes questões prévias ou prejudiciais.

IV – DOS FACTOS ESSENCIAIS

Dos elementos dos presentes autos podem colher-se os seguintes factos:

1. O Requerente M..., contribuinte n.º... celebrou casamento em 27.02.1997, sob o regime de comunhão de adquiridos, com A..., contribuinte n.º..., cfr. fls. 61 do PA.

2. Na qualidade de casados adquiriram conjuntamente, por Escritura Notarial de 27.07.2001, o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia ... sob o artigo..., por € 112.229,53, cfr. art.º 10.º da P.I., com o produto de um empréstimo do Banco B... de € 109.375,54, para habitação própria e permanente (p.p.).
3. Em 20.10.2008 foi decretado o divórcio entre ambos, por mútuo consentimento, cfr. Ata de Conferência de 20.10.2008, tendo sido também homologado o Acordo sobre o destino da casa de morada de família.
4. Desse Acordo constava o seguinte:
 - a. A casa de morada de família constituída pelo prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., da freguesia..., que constituía um bem comum do casal, fica atribuído ao marido.
 - b. Na pendência do divórcio ficam a cargo de ambos, na proporção de metade, o pagamento das prestações mensais inerentes ao empréstimo contraído por ambos para aquisição da habitação p.p. junto do Banco B..., SA.
 - c. Após ser decretado o divórcio ficam exclusivamente a cargo do Requerente as prestações e despesas do número anterior.
5. Conforme Relação de bens do casal em divórcio, consta, entre outras, a verba n.º 5 relativa ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia..., concelho de Lisboa, a que atribuem o valor de € 250.000,00.
6. Da mesma Relação de bens consta ainda a verba n.º 7, relativa a uma dívida do casal ao Banco B..., SA, da quantia relativa ao saldo devedor de capital do empréstimo contraído por ambos para aquisição da habitação p.p. com o n.º ..., no valor de € 92.560,01.

7. Em 12.12.2008 foi celebrada a Escritura de Partilha dos bens comuns do casal, tendo o Requerente cônjuge M... adjudicado a metade do referido imóvel ao ex-cônjuge A... por € 45.977,20 (€ 91.954,55/2) e assumido o encargo de pagamento integral da dívida ao B... que ainda impendia sobre o imóvel, no valor de € 91.954,55.
8. A AT procedeu à avaliação do imóvel, por ser a primeira transmissão após entrada em vigor da Reforma do Património aprovada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, a que foi atribuído o Valor Patrimonial Tributário (VPT) de € 108.860,00.
9. Em 25.08.2009 foi alienado o referido imóvel, inscrito na matriz predial urbana da freguesia ...,sob o artigo 1249, pelo Requerente M..., por € 300.000,00, superior, portanto, ao VPT.
10. Sucede que, após a venda, foi em em 26.08.2009 liquidada ao Banco B... a dívida remanescente que recaía sobre o dito imóvel, no valor à data de € 89.870,09, cfr. Declaração do Banco, a fls. 70 do PA.
11. Em 07.05.2010 o Requerente M...apresentou a declaração mod. 3 de IRS do ano de 2009, na qualidade de divorciado, declarando no Anexo G os seguintes elementos:
 - a. Alienação do artigo ... em 2009.08, por € 300.000,00;
 - b. Valor de aquisição:
 - i. Em 2001.07 – por € 124.699,42 (sic)²;
 - ii. Em 2008-12 – por € 124.699,42 (sic)³
 - c. Pretendia reinvestir € 206.489,79 (ou seja: € 300.000,00 - € 93.510,21⁴).
12. Face aos elementos da declaração e outros disponíveis pelos Serviços, a AT procedeu à emissão da liquidação de IRS n.º..., de 06.08.2013, no valor de € 3.064,55.

² Expressão do Tribunal, porquanto tendo o imóvel sido adquirido por € 112.229,53, a metade adquirida pelo M...em 2001.07, seria de € 56.114,77 (€ 112.229,53/2).

³ Idem

⁴ Quando o valor da dívida remanescente já liquidada em 26.08.2009 era de € 89.870,09)

13. O Requerente apresentou oportunamente Reclamação Graciosa ao abrigo do artigo 68.º do CPPT, com o fundamento de que na referida liquidação não foi considerado o reinvestimento no valor de € 15.000,00.
14. A Reclamação foi considerada tempestiva pela AT e parcialmente deferida por Despacho de 23.06.2014, do Chefe de finanças de ..., constando, no entanto, da informação suporte prestada pelos Serviços em 23.06.2014, que alguns valores constantes da decl. Mod. 3 e Anexo G, do ano de 2009, antes referida, se mostram contrários ao suporte documental.
15. Os Serviços fundamentam a sua atuação no facto de que *“para não haver lugar à tributação das mais-valias teria de ser reinvestido o montante de € 210.129,91 (€ 300.000,00 - €89.870,09)”*.
16. E que relativamente ao reinvestimento na nova habitação, aquele valor de € 210.129,91 não poderia ser considerado, atendendo a que a aquisição da nova habitação por € 230.000,00 foi feita com o produto de um empréstimo bancário do montante de € € 200.000,00, restando, portanto, a possibilidade de reinvestimento de apenas o valor de € 30.000,00, se tudo feito apenas pelo Requerente M...
17. Porém, com assim não aconteceu, porque a aquisição do novo imóvel para habitação p.p. foi efetuada pelo Requerente M...e C..., em comum e partes iguais, o valor de reinvestimento possível só poderia ser de € 15.000,00, ou seja, $(€ 230.000,00 - € 200.000,00)/2$.
18. E que, nestes termos, *“estamos perante um reinvestimento de 7,14% (€ 15.000,00/€ 210.129,91), o qual será de considerar nos termos da alínea a) do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS”*.

19. Este Despacho de deferimento parcial foi comunicado ao Reclamante M...pelo Ofício n.º ..., de 23.06.2014, do Serviço de Finanças de ..., cfr. fls. 109 do PA, dando-lhe ainda conhecimento de que *“em relação ao referido despacho poderá apresentar recurso hierárquico no prazo de 30 dias, ao abrigo do n.º 2 do artigo 66.º conjugado com o artigo 76.º, ou apresentar impugnação judicial no prazo de 15 dias nos termos do n.º 2 do art.º 102.º, todos do Código do Procedimento e Processo tributário, ou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, no prazo de 90 dias, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do decreto-Lei n.º 10/2011”*
20. Assim, é referido pelos Serviços da AT que o valor de metade da aquisição do imóvel em causa em julho de 2001 não é de € 124.699,43, como é mencionado, assim como a aquisição da outra metade, por partilha de divórcio, em dezembro de 2012, também não é de € 124.699,42, mas, respetivamente, de € 56.114,76 (1/2 do valor de aquisição de € 112.229,53) e € 54.430,00 (1/2 do valor do VPT de € 108.860,00, resultante da avaliação, por ser superior ao de aquisição por partilha de divórcio, no valor de € 091.954,22)
21. De salientar que em 20.10.2010, o Requerente M..., já casado com C..., contribuinte n.º ..., haviam adquirido para habitação p.p. o imóvel urbano inscrito na matriz sob o artigo da freguesia e concelho de ... sob o artigo ..., por € 230.000,00, com o produto de um empréstimo de € 200.000,00.
22. Em 31.05.2011 os cônjuges Requerentes M...e C... apresentaram a declaração mod. 3 de IRS do ano de 2010, não tendo entregue qualquer Anexo G, relativo à alienação do anterior imóvel inscrito na matriz dos ... sob o artigo ..., nem ao reinvestimento efetuado, como deveriam e como tinha declarado, sozinho, na sua declaração de 07.05.2010.
23. Posteriormente, com data de 29.08.2013, vieram os Requerentes a apresentar uma nova declaração mod. 3, relativa ao mesmo ano de 2010, de substituição, a que juntaram o Anexo G, dele constando no Q. 5, campo 509, que procederam ao reinvestimento de €

15.000,00 na aquisição da nova habitação p.p. efetuada em 20.10.201 por € 230.000,00, com recurso ao crédito de € 200.000,00.

24. De referir, finalmente, que em 07-08-2014 o então Reclamante e ora Requerente M..., apresentou petição arbitral contra o deferimento parcial da Reclamação Graciosa oportunamente apresentada, “em razão de não ter sido devidamente considerado o reinvestimento da mais-valia em aquisição de casa própria que se verificou no ano de 2010 e cuja **manifestação de intenção de reinvestimento**⁵ foi declarada na competente declaração mod. 3, junta aos autos a fls. 74.

25. De notar que na decl. mod. 3 respeitante ao ano de 2009, o Requerente mencionou, como já atrás foi referido, nos Q. 4 e 5 do Anexo G, os seguintes elementos:

a. Quadro 4:

- i. Campo 401 - o valor de realização de € 150.000,00, em agosto de 2009, (1/2 de € 300.000,00);
- ii. Campo 402 - o valor de realização de € 150.000,00, em agosto de 2009, (1/2 de € 300.000,00);

b. Quadro 5:

- i. No Campo 505 – relativo ao valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem (art.º 1249-U da freguesia de...) - o montante de € 93.510,21;
- ii. No Campo 506 – relativo ao valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito) – o montante de € 206.489,79.

26. De referir, finalmente, que quando da realização da Reunião do Artigo 18.º do RJAT, o Mandatário do Requerente solicitou a junção aos autos de três documentos, a saber:

- a. Termo de declaração de sisa n.º .../.../2001, subscrito pelo Requerente M...e por A... para efeitos de pagamento do então do imposto da sisa devido pela

compra, pelo preço de 22.500.000\$00 (€ 112.229,53), do prédio urbano inscrita na matriz predial da freguesia de ...sob o artigo..., com o valor tributável de 1.068.151\$00 (5.327,91), de que resultou o pagamento de imposto no valor de 1.004.100\$00 (€ 5.008,43), declaração apresentada no Serviço de Finanças Lisboa-14 em 20-07.2001.

- b. Uma certidão de dívida com o n.º .../2006, respeitante ao Requerente M...e ao imposto adicional de sisa, liquidado nos termos do artigo 115.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, no valor total de € 22.002,23, por não ter efetuado o pagamento do imposto no prazo legal que terminou em 10.11.2006.
- c. O Ofício n.º ..., de 14.10.2006, do Serviço de Finanças Lisboa-11, a notificar o Requerente M...de que deverá proceder ao pagamento da liquidação adicional de imposto de sisa respeitante ao imposto pago em 20.07.2001, pelo termo de sisa n.º .../..., conforme nota demonstrativa de que se junta fotocópia, mas que não foi junta aos autos.

27. Dos documentos juntos, que foram com vista à AT, a Requerida não concordou com a junção dos referidos documentos, nem reconheceu qualquer relação com os documentos constantes dos autos, em especial no que se refere à certidão da dívida relativa à liquidação adicional de sisa, nem o Requerente apresentou qualquer explicação quanto aos mesmos documentos.

28. Também o Tribunal não extraiu deles qualquer ilação relevante, a não ser a de que o imposto de sisa adicional só pode referir-se à aquisição de um imóvel diferente do que é objeto dos autos, porquanto é referido na certidão de dívida que o prazo legal de pagamento do imposto de sisa terminou em 10.11.2006, o que, por conseguinte, o Tribunal também não relevou o seu conteúdo como prova relevante.

IV – FACTOS NÃO PROVADOS

⁵ Itálico do Tribunal.

De todos os factos essenciais antes referidos e dados como fixados, por constantes dos autos, existem situações que não se mostram comprovadas.

Assim,

1. Que relativamente à aquisição do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia urbana de ...sob o artigo..., não foi provado, por qualquer meio, que foi adquirido com bens ou dinheiros próprios do Requerente, para que, ao abrigo do artigo 1723.º, c) do CC fosse considerado com bem próprio do adquirente.
2. Ao contrário, conforme Escritura de aquisição e de mútuo com hipoteca, decorre ter sido adquirido em conjunto com a ex-cônjuge A..., em 20.07.2001, presunção que não foi destruída, nem consta dos referidos documentos, para que pudesse aplicar-se a Jurisprudência que citou constante do Acórdão do STA n.º 1047/06.
3. Que o valor das duas metades do prédio urbano alienado, inscrito na matriz sob o artigo ..., cujos valores constam dos Campos 401 e 402 do Q. 4 do Anexo G à decl. mod. 3 de IRS apresentada em 27-05-2010 pelo Requerente M..., na qualidade de divorciado, no valor de € 124.699,43, dada como adquirida em julho de 2001 (aquisição conjunta com a ex-cônjuge A...) e € 124.699,42 como adquirida em dezembro de 2008 (por adjudicação da ½ do ex-cônjuge na partilha no âmbito do divórcio), não se mostram corretos.
4. De facto, tendo o referido bem imóvel destinado à habitação p.p. do então casal M...e A..., sido adquirido conjuntamente por ambos, em 20.07.2001, pelo valor global de € 112.229,53 (e não € 124.699,43), deveria constar no referido Anexo o valor de € 56.114,77 e € 56.114,76, respetivamente⁶.
5. E também não ficou provado, para efeitos de aplicação do artigo 1723 .º do CC que a nova habitação, sita na freguesia de ..., tivesse sido adquirida unicamente com meios

⁶ Realça o Tribunal que à data de apresentação desta decl. mod, e Anexo G do ano de 2009, em 27.05.2010, ainda não se tinha realizado a avaliação que atribuiu o valor patrimonial de € 108.000,00 ao prédio em causa.

próprios do Requerente, por ausência do documento que o releve ou por falta de menção expressa na respetiva Escritura de aquisição.

6. Em que data o Requerente e sua atual cónjuge C... habitaram o prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de... sob o artigo ..., adquirido em 20-10.2010, por € 230.000,00, com o produto de um empréstimo de € 200.000,00, para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 6 do art.º 10.º do CIRS.

V – QUESTÕES DE DIREITO A DECIDIR

1. O que está em causa nos presentes autos é conhecer qual o valor do reinvestimento do valor da realização do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia..., - que constituía, de início, a habitação p.p. do casal entretanto divorciado M...e A..., e que passou a pertencer exclusivamente ao Requerente M..., por partilha no divórcio, - na aquisição do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ... sob o artigo ..., por € 230.000,00, com o produto de um empréstimo bancário de € 200.000,00.
2. E este aspeto é relevante, como se verá, para conhecer qual o valor não reinvestido para apuramento da parte das mais-valias resultantes da alienação do referido artigo ... para efeitos da sua tributação, na exata proporção do não reinvestimento, nos termos e para efeitos do disposto nos n.ºs 5 e 7 do artigo 10.º do CIRS, entre outros.
3. Para tanto, importa conhecer a legislação aplicável, para depois se extraírem as devidas conclusões.
4. Assim, invocaremos as seguintes normas aplicáveis ao caso em análise nos autos, quase todas no âmbito do Código do IRS, vigentes ao tempo dos factos:

Desde logo e em primeiro lugar, o disposto no artigo 10.º do CIRS:

“Artigo 10.º - Mais-valias

- 1 - *Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:*
 - a) *Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*
- 2 -
- 3 - *Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previstos no n.º 1,*
- 4 - *O ganho sujeito a IRS é constituído:*
 - a) *Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimentos de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;*
- 5 - *São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:*
 - a) *Se, no prazo de 36 meses contados da data da realização, o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para aquisição do imóvel, for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel...exclusivamente com o mesmo destino situado em território português.....;*
 - b) ...
 - c) *Para efeitos do disposto na alínea a), o sujeito passivo deverá manifestar a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando, na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação, o valor que tenciona reinvestir;*
- 6 - *Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando:*
 - a) *Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado”*
- 7 - *No caso do reinvestimento parcial do valor de realização e verificadas as condições estabelecidas no número anterior, o benefício a que se refer o n.º*

5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido.

5. Por outro lado, importa citar também as seguintes normas do CIRS que são também aplicáveis ao caso dos autos:

“Artigo 31.º-A – Valor definitivo considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

1 - Em caso de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação, é este o valor a considerar para efeitos da determinação do rendimento tributável.

2 - Para execução do disposto no número anterior, se à data em que for conhecido o valor definitivo tiver decorrido o prazo para entrega da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 57.º, deve o sujeito passivo proceder à entrega da declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte.

3 - O disposto no n.º 1 não prejudica a consideração de valor superior ao aí referido quando a Direção-Geral dos Impostos demonstre que esse é o valor efectivo.

4 - Para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 3.º, nos n.ºs 2 e 6 do artigo 28.º e nos n.ºs 2 e 6 do artigo 31.º, deve considerar-se o valor referido no n.º 1, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

5 - O disposto nos n.ºs 1 e 4 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização for inferior ao ali previsto.

6 - A prova referida no número anterior deve ser efectuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações”.

6. E ainda as seguintes normas do mesmo CIRS:

“Artigo 43.º - Mais-Valias

1 – O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes:

2 – O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a)... do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.

.....

“ Artigo 44.º - Valor de realização

1 – Para determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se o valor de realização:

a)

....

f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação

2 – Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.

3 - ...

4 - ...”

“ Artigo 46.º - Valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis

1 – No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT).

2 – Não havendo lugar à liquidação de IMT, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.

3 ...

4 ...

5 ...”

7. Importa também citar o art.º 139.º do CIRC

“Art.º 139.º - Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis

1 – O disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

2 - ...

3 – A prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento próprio mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.

4 -

....

7 - ...”

8. De referir, finalmente, o que dispõe o artigo 59.º do Código do Procedimento e de Processo tributário – CPPT, também aplicável na análise da situação dos autos.

“Artigo 59.º - Início do procedimento

1 – O procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente.

2 – O apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desse que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à administração tributação os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributação.

3 – Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas:

- a) Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da respetiva entrega;*

b) Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional que ao caso couber, quando desta declaração resultar imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado, nos seguintes prazos:

I) Nos 30 dias seguintes ao termo do prazo legal. Seja qual for a situação da declaração a substituir;

II) Até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto de liquidação, para a correção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto de montante inferior ao liquidado ao liquidado com base na declaração apresentada;

III) ...

4 - ...

5 - ...

6 – Da apresentação das declarações de substituição não pode resultar a ampliação dos prazos de reclamação graciosa, impugnação judicial ou revisão do acto tributário, que seriam aplicáveis caso não tivessem sido apresentadas.

7 - ...”

9. Face à legislação transcrita, aplicável à situação dos autos, passa a apreciar-se objetivamente o Recurso Arbitral.

8. Contesta o Requerente M..., contribuinte n.º ..., na sua petição arbitral, que não concorda com a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, de que resultou a liquidação de IRS n.º ..., de 06.08.2013, e, portanto não concorda também com esta liquidação, com o fundamento de não ter sido devidamente considerado o reinvestimento da mais-valia na aquisição de casa própria, e cuja manifestação de intenção foi declarada na competente declaração modelo 3, junta aos autos, a fls, 74.

9. Ora, esta manifestação de reinvestimento é tão só isso mesmo, uma manifestação de intenção, nos termos exigíveis pela alínea c) do n.º 5 do art.º 10.º, antes transcrito.

10. Daí que para além desta manifestação de intenção, seja também indispensável que, nos termos do disposto na alínea a) do mesmo n.º 5, o valor da realização, deduzido da amortização do eventual empréstimo, for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino.
11. Verifica-se, de facto, que o Requerente manifestou na sua declaração mod. 3 do ano de 2009, ano da alienação do imóvel em causa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia ..., e apresentada em 27-05-2010, a intenção de reinvestir € 206.489,79, que juntamente com o valor em dívida declarado na mesma de € 93.510,21, perfaz o total de € 300.000,00, que foi o valor da alienação.
12. De salientar que, conforme artigos 4 e 5. da PI, *“em virtude de também ter sido considerado que os valores inscritos na Declaração Modelo 3, respeitantes ao IRS de 2009, não têm documentação que os suporte, foi decidido proceder à sua correção, dando origem a uma liquidação adicional, em correção, no valor de € 31.703,79”*.
13. Ora, esta declaração continha, de facto, elementos que não correspondiam à verdade documental, quanto ao valor de aquisição da habitação alienada, cujo valor dela constante do Q. 4 do Anexo G, Campos 401 e 402 foi, respetivamente, de € 124.699,43 e € 124.699,42, quando deveria ter sido de € 56.114,76 relativamente a cada metade do imóvel adquirido em julho de 2007 e dezembro de 2008.
14. De salientar também que para efeitos de apuramento do ganho das mais-valias o valor da segunda metade adquirida por partilha em processo de divórcio que deve ser considerada não é metade do valor de aquisição da totalidade do imóvel de € 91.954,55, ou seja € 45.977,28, mas o valor de € 54.430,00, correspondente a metade do valor patrimonial decorrente do valor de avaliação entretanto efetuada no valor de € 108.860,00, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 48.º do CIRS.
15. Sucede que, quando apresentou a declaração mod. 3 de IRS respeitante ao ano de 2010, em 31-05-2010, o Requerente não apresentou conjuntamente o Anexo G, para declarar

qual o valor de realização (entenda-se) que de facto reinvestiu na nova habitação, com o mesmo fim, que nesse mesmo ano de 2010 adquiriu.

16. Somente em 29.08.2013 é apresentada uma declaração de substituição relativa ao mesmo ano de 2010, em que é incluído o Anexo G e onde é declarado no respetivo Q. 5, Campo 509, o valor de € 15.000,00, reinvestido em 2010 na nova habitação, cfr. fls. 82 do PA.
17. É, pois, o próprio Requerente a declarar o reinvestimento de € 15.000,00 na aquisição da nova habitação.
18. Os Serviços não procederam, no entanto, à liquidação desta declaração de substituição, por ter sido apresentada fora do prazo legalmente previsto no n.º II da alínea b) do n.º 3 n.º 6 do artigo 59.º do CPPT, ou seja, não podem ser utilizadas declarações de substituição se foram apresentadas para além do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial, se delas resultar imposto inferior ao anteriormente liquidado com base na declaração anterior.
19. Daí que os Serviços, e bem, tenham procedido à apresentação de um documento de correção, cfr. fls. 113 e 118 do PA, face à faculdade conferida nos n.ºs 1 e 2 do art.º 59.º do CPPT, onde mencionaram os seguintes elementos, com base nos quais fundamentaram a respetiva liquidação:

Titular A – Requerente M...– contribuinte n.º ...

a. Quadro 4 – Campo 401 – Realização de ½ em 8-2009 – € 150.000,00

b. Quadro 4 – Campo 402 – Realização de ½ em 8-2009 – € 150.000,00

E nos mesmos Campos, ainda a informação relativa ao valor de aquisição:

c. Quadro 4 – Campo 401 – Aquisição de ½ em 7-2001 – € 56.114,76

d. Quadro 4 – Campo 402 – Realização de ½ em 12-2008 – € 54.430,00

E ainda no segunda parte deste Quadro 4, que se trata do prédio urbano da freguesia n.º ... – com o artigo ...

E, finalmente, no Quadro 5, é mencionado o valor do reinvestimento, nos termos seguintes:

Campo 505 – Valor em dívida do empréstimo à data da alienação - € 89.870,09

Campo 506 – Valor de realização que pretende reinvestir - € 15.000,00

Campo 508 – Valor reinvestido no ano da declaração (2010) após a data da alienação - € 15.000,00.

20. Pelo exposto, se constata que a liquidação efetuada com base nestes elementos constantes do Documento de Correção dos Serviços, se mostra corretamente efetuada, não diferendo dos valores constantes da Declaração mod. 3 de IRS de substituição apresentada em 29.082013 pelos Requerentes, antes já referida, quanto valor do reinvestimento.
21. Aliás, o valor do reinvestimento exigível para que houvesse lugar a uma exclusão total da tributação do ganho resultante da alienação do artigo 1249, por € 300.000,00, nos termos do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, teria que ser do valor de € 210.129,91 (€ 300.000,000 - € 89.870,09), ou seja, o valor de realização (venda), deduzido do valor em dívida e amortizado na data da aquisição do novo imóvel para habitação p.p.
22. Esta conclusão, para além da base legal constante do citado artigo 10.º, n.º 5, é a que decorre também da Jurisprudência do STA, conforme, entre outros, Acórdão n.º 01241/09, de 24-03-2010 e 0950/12, de 16-01.2013.
23. Porém, como o Requerente M...e sua atual cónjuge C... recorreram a um empréstimo de € 200.000,00 para aquisição da nova habitação já antes identificada, por € 230.000,00, o valor máximo de reinvestimento que poderia ser legalmente considerado seria o de ($\frac{1}{2}$ de 230.000,00 – $\frac{1}{2}$ 200.000,00), ou seja € 15.000,00.
24. Ou seja, o reinvestimento efetuado de € 15.000,00 representa, em relação ao que deveria ter sido efetuado de € 210.129,91, uma percentagem de 7,138.

25. E, em consequência, haverá lugar a tributação de 7,14% do valor da mais-valia fiscal apurada em consequência da alienação do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia dos ... sob o artigo ..., nos termos do n.º 7 do artigo 10.º do CIRS.

26. E não foi provado

VI – DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Considerar como legalmente correta a decisão de deferimento parcial da Reclamação Graciosa n.º ...2013..., por devidamente fundamentada.
- b) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º ..., de 23.08.06, com a nota de cobrança no valor de € 3.064,55.
- c) Condenar os Requerentes ao pagamento das custas do processo, no montante de € 1.836,00.

VII – VALOR DO PROCESSO

O valor da liquidação adicional de IRS, em correção, no valor de € 31.703,79.

VIII – CUSTAS

O valor da taxa de arbitragem é de € 1.836,00, por força da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2015

O árbitro singular,

(José Rodrigo de Castro)