

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 223/2013-T**

**Tema: IRS - Tributação das Mais-Valias imobiliárias, Reinvestimento, art. 10º n.º  
5 e 6 do CIRS**

## Decisão Arbitral

### I – RELATÓRIO

#### A -PARTES

A..., NIF ..., com residência na ..., doravante designado de Requerente ou sujeito passivo,

**AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA** (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos) doravante designada por Requerida ou AT. À data da verificação dos factos, a entidade competente para a emissão da referida nota de liquidação assumia a designação de “Direção – Geral dos Impostos”.

O Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, procedeu à aprovação da nova estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade que resultou da fusão da DGCI, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (“DGAIEC”) e da Direcção-Geral e Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (“DGITA”), com efeitos a 1 de janeiro de 2012.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado como árbitro único pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 18-11-2013, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da respetiva ata.

## **B – PEDIDO**

1. O ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, n.º ... do ano de 2006, e a condenação da Requerida no reembolso da quantia de €40.634.23, e a condenação da requerida ao pagamento de juros compensatórios à taxa legal.

## **C – CAUSA DE PEDIR**

2. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral o Requerente alegou, em síntese, o seguinte:
3. O Requerente adquiriu em 10 de outubro de 2005, um prédio urbano, destinado a habitação, situado na ..., freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da respetiva freguesia, por escritura outorgada no Cartório Notarial de ..., pelo valor de € 1.250.000,00 (um milhão e duzentos e cinquenta mil euros).
4. O Requerente para pagamento da aquisição deste imóvel, pagou a quantia, não financiada, de € 500.000,00 (quinhentos mil euros) e contraiu um empréstimo bancário, no valor de € 750.000,00 (setecentos e cinquenta mil euros), ao abrigo do regime geral do crédito à habitação.
5. O Requerente, como promitente vendedor, no dia 1 de outubro de 2006, celebrou com ... e ..., um contrato-promessa de compra e venda das frações autónomas designadas pelas letras “AS” e “AT”, correspondentes, respetivamente, ao décimo primeiro andar “B” e “C”, destinadas a habitação, do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito no ..., freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz predial urbana daquela freguesia sob o número ..., pelo preço de €436.450,00 (quatrocentos e trinta e seis mil quatrocentos e cinquenta euros).
6. No dia 4 de maio de 2007, a celebrou o contrato de compra e venda da fração autónoma, descrita supra, por escritura pública outorgada no Cartório Notarial da Notária ..., com sede

no ..., em ..., pelo preço de € 436.500,00 (quatrocentos e trinta e seis mil e quinhentos euros).

7. O Requerente, declarou no anexo G da sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, para o exercício de 2006, a mais-valia decorrente da alienação do imóvel sito no ..., indicando, no Campo 401 do Quadro 4 do respetivo Anexo G: a) o valor de realização de € 436.500,00, obtido em Outubro de 2006; b) o valor de aquisição de € 203.211,05, em Março de 1997; e, c) despesas e encargos no valor de € 6.280,57.
8. O Requerente alega que a alienação do imóvel supra descrito, resultou uma mais-valia no valor de € 172.141,40, valor segundo o Requerente resulta do seguinte cálculo: Valor de Realização – [(valor de aquisição x coeficiente de correção monetária) + valor das despesas] = mais-valia, assim, € 436.500,00 – [(€ 203.211,05 x 1,27) + € 6.280,57] = € 172.141,40.
9. Invoca o Requerente que efetuou o reinvestimento do valor de realização, decorrente da supra referida venda, na aquisição do imóvel sito na ..., em ..., por a sua aquisição, destinada a servir de habitação própria e permanente ao Requerente e ao seu agregado familiar, ter sido efetuada nos 12 meses anteriores, nos termos da alínea b) do n.º 5.º do art.º 10.º do Código do IRS.
10. O Requerente alega que cumpriu com os pressupostos exigidos pelos n.ºs 5 e 6 do art.º 10.º do Código do IRS, nomeadamente, porque, o reinvestimento foi efetuado em imóvel adquirido dentro dos 12 meses anteriores.
11. O Requerente mais alega que, à data do contrato-promessa de compra e venda do imóvel sito no ..., na freguesia de ..., concelho de ... (1 de outubro de 2006), o Requerente já havia afeto o imóvel situado na..., freguesia de ..., concelho de ..., o qual foi objeto do reinvestimento, à sua habitação própria e permanente.
12. O Requerente foi notificado do Ofício n.º ..., de 5 de Novembro de 2010, nos termos do qual se informa que, da análise à declaração de IRS de 2006, resultariam as seguintes incorreções: “As informações constantes em cadastro não permitem o reinvestimento do imóvel da freguesia .... – art.º ... – fração ...”.
13. O Requerente exerceu o seu direito de audição em 18 de Novembro de 2010, no qual entende que provou nesta sede, que cumpriu todos os prazos e pressupostos previstos nos n. 5 e 6.º do art.º 10.º do Código do IRS, para que fosse excluída de tributação a mais-valia apurada com a venda do imóvel, por ter sido efetuado o reinvestimento em tempo e por ter ocorrido a afetação do imóvel adquirido em 10 de outubro de 2005 à sua habitação própria e permanente dentro do prazo legal para o efeito.

14. O Requerente alega a violação, por parte do ato tributário, Ofício n.º..., do disposto nos n.º 1 e n.º 2 do art.º 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), por carecer em absoluto de fundamentação de facto e de Direito, e por não conter um projeto de decisão e, em algum momento, a Administração Fiscal identificar as consequências dos factos que pretendia imputar ao Requerente.
15. O Requerente mais informa que requereu ainda a notificação dos fundamentos de facto e de Direito do ato, nos termos e para os efeitos do n.º 1 do art.º 37.º do CPPT.
16. O Requerente alega ainda a ilegalidade das correções propostas por violarem o disposto no art.º 10.º do Código do IRS.
17. Entende a mesma que nos termos da alínea a) do n.º 3 do art.º 10.º do Código do IRS são consideradas mais-valias prediais, as que resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis pelo seu proprietário, considerando-se, em caso de existência de contrato-promessa de compra e venda, que o ganho se obtém quando se verifique a tradição dos bens ou direitos objeto do contrato.
18. Mais alega, que com A celebração do contrato-promessa de compra e venda do imóvel sito no ..., nos termos da Cláusula Quinta, “os Promitentes Vendedores conferem, na data de assinatura do presente contrato promessa, a posse da Fração aos Promitentes Compradores”.
19. Assim, o Requerente abona que os ganhos obtidos pelo Requerente, a título de mais-valia predial, consideraram-se realizados em 1 de outubro de 2006, ou seja, na data em que o contrato-promessa de compra e venda do imóvel foi celebrado e em que ocorreu a tradição do imóvel em causa.
20. Com este fundamento o Requerente entende ter adquirido para efeitos do art.º 10º do CIRS, o imóvel sito na ..., freguesia de ..., concelho de ..., em 10 de outubro de 2005, assim aquisição deste imóvel ocorreu nos 12 meses anteriores à realização da mais-valia decorrente da venda do prédio sito no ....
21. Mais fundamenta, que reunia as condições necessárias para beneficiar da exclusão de tributação da mais-valia predial, por ser ao mesmo atribuída a possibilidade de reinvestimento, nos termos da alínea b) do n.º 5 do art.º 10.º do Código do IRS, uma vez que para a aquisição do imóvel sito na ... contraiu o Requerente um empréstimo bancário.
22. O Requerente afirma que não se deveria verificar qualquer tipo de correção aos valores declarados no anexo G da sua declaração de rendimentos do exercício de 2006, uma vez que se encontra em estrito cumprimento do disposto nos n.ºs 3, 5 e 6 do art.º 10.º do Código do IRS.

23. O Requerente foi notificado em 29 de novembro de 2010, do despacho de 18 de outubro de 2010, do Chefe do Serviço de Finanças, nos termos do qual se decidia pela manutenção das correções relativas à não consideração do reinvestimento e restantes correções propostas ao anexo G da sua declaração de rendimentos para o exercício de 2006.
24. No dia 9 de dezembro de 2010, o Requerente foi notificado da liquidação n.º ..., em sede de IRS, incluindo juros compensatórios da demonstração de liquidação de juros, relativa aos rendimentos do ano de 2006.
25. Mais foi notificado o requerente da demonstração de acerto de contas n.º ... e compensação n.º ....
26. A liquidação n.º..., veio corrigir a anterior liquidação de IRS n.º ..., resultante da apresentação da Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS pelo Requerente, para o exercício de 2006, corrigindo o rendimento global do Requerente, de € 331.430,53 para € 417.501,22.
27. O Requerente apresentou, em 6 de maio de 2011, Reclamação Graciosa contra a liquidação n.º ..., pela ilegalidade da liquidação em causa.
28. Em 26 de Maio de 2011, foi o Requerente notificado do projeto de decisão da reclamação graciosa, através de Despacho da Exma. Senhora Chefe de Finanças Adjunta, proferido em delegação de competências da Exma. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de... – ..., em 24 de maio de 2011, o qual seria indeferida.
29. No dia 16 de Junho de 2011, foi o Requerente notificado do despacho da Exmo. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de... –..., proferido no dia 13 de junho de 2011, de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º....
30. O Requerente apresentou em 15 de julho de 2011, Recurso Hierárquico, ao qual foi atribuído o número de processo ..., com fundamento que a liquidação n.º ...é ilegal e não reproduz a sua realidade fiscal.
31. O Requerente alega que a liquidação assenta em correções resultantes de uma interpretação equívoca dos factos, bem como de uma errada interpretação da lei aplicável ao caso, e mais invoca que o despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, proferido pela Exma. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de ... – ..., em 13 de junho de 2011, é também ilegal por falta de fundamentação legalmente exigida.
32. Em 20 de junho de 2013, foi o Requerente notificado do Despacho da Exma. Senhora Diretora de Serviços do IRS, proferido em 23 de maio de 2013, de indeferimento do supra referido Recurso Hierárquico, que manteve todas as correções propostas originalmente.

33. O Requerente alega que só os serviços de Finanças procederam a uma errónea interpretação das normas legais aplicáveis, como ainda a decisão notificada ao Requerente é ilegal por falta de fundamentação, nos termos e para os efeitos do n.º 1 e do n.º 2 do art.º 36.º do CPPT.
34. Mais alega o Requerente, que quanto a notificação de 23 de maio de 2013, não conter qualquer referência aos elementos novos suscitados em direito de audição, a mesma é ilegal por violação do n.º 7 do art.º 60.º da LGT e dos n.º 1 e 2 do art.º 36.º do CPPT, uma vez que a não pronúncia sobre elementos invocados por parte do contribuinte equivale a falta de fundamentação, nos termos do art.º 77.º da LGT, o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, confirmado pelo despacho de indeferimento do recurso hierárquico, proferido pela Exma. Senhora Diretora de Serviços do IRS, em 23 de maio de 2013, é também ele ilegal por vício de falta de fundamentação legal, determinando a sua anulabilidade.
35. O Requerente já procedeu a liquidação e ao pagamento voluntario e tempestivo, do imposto e juros compensatórios no valor global de € 40.634,23.

#### **D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

36. A requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
37. Inicia a sua resposta fundamentando que o ato aqui sindicado é o ato de liquidação adicional, e não os atos de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, nos termos do art 2.º n.º1 do RJAT.
38. A requerida alega que a causa de pedir é a aplicação da alínea b), do n.º5 do art 10 do CIRS, conjugado alínea a) do n.º6 do mesmo artigo, como fundamento da anulação do ato de liquidação adicional, depende exclusivamente do preenchimento daquelas disposições legais.
39. A requerida sustenta sua posição afirmando, que existe a exclusão de tributação da alínea b), do n.º5 do art 10 do CIRS, por se verificar a situação descrita na alínea a) do n.º6 do art.º 10º do CIRS.
40. A requerida inova que em 10 de Outubro de 2005, o Requerente adquiriu um imóvel, sio na..., e nesse contrato o Requerente indicou como residência o....
41. A requerida alega que a data da aquisição o Requerente tinha como domicílio fiscal o ....
42. A requerida alega que em 1 de Outubro de 2006, o Requerente celebrou o contrato de promessa onde indicou como residência a ....
43. A requerida mais invoca a residência do Requerente, conforme a procuração forense de 7 de novembro de 2006, consta a residência do requerente o ....

44. Mais alega que no contrato de promessa é mencionado que se opera a tradição da coisa, contudo o requerente, ou promitente vendedor, mantém o ...como suas residência e o seu domicílio fiscal.
45. A requerida alega que só em 20 de outubro de 2008, é que o Requerente altera o seu domicílio fiscal para a ....
46. Resulta da interpretação da requerida à alínea a) do n.º 6 do art.º 10º do CIRS, que é excluído da tributação o ganho, apenas se o mesmo for utilizado no pagamento da aquisição de outro imóvel, desde que efetuada nos doze meses anteriores e desde que a imóvel adquirido seja afeto a habitação própria e permanente do adquirente, nos 6 meses seguintes ao termo do prazo respetivo.
47. De acordo com esta a interpretação ao supra artigo, a requerida entende o prazo limite para afetar o imóvel a sua habitação própria e permanente terminaria no dia 10 de abril de 2007, o que não se verificou.
48. A requerida entende que o Requerente não ofereceu qualquer meio de prova da afetação do imóvel adquirido antes da data de 20 de outubro de 2008.
49. A requerida defende que não se mostra provado que o requerente afetou o bem à sua habitação nos 6 meses subsequentes ao termo do prazo em que poderia ter realizado o reinvestimento com direito a exclusão de tributação.
50. Mais alega que se mostra provado que à data de 10 de abril de 2007, o Requerente não haja afetado o prédio à sua habitação.
51. Entende a requerida que nos termos do art.º 46º n.º 9 do EBF, há afetação quando há alteração do domicílio fiscal, mais pugna que a alínea a) do n.º 6º do art 10º, diz que tem que existir afetação,
52. E que tal afetação tem de ser real e provada, não bastando uma mera manifestação do sujeito passivo, manifestada no contrato de promessa.
53. A requerida defende que a afetação deve ocorrer nos seus meses subsequentes ao termo do prazo em que poderia ter realizado o reinvestimento com direito a exclusão de tributação.
54. Pelo que o primeiro facto ocorrido foi a aquisição em 10 de outubro de 2005, após que se contabiliza 12 meses para realizar um ganho que pode beneficiar de exclusão de tributação, decorridos esses 12 meses, corre o prazo de 6 meses para a concretização da afetação.
55. Assim a requerida fundamenta que o prazo máximo de 12 meses mais 6 meses terminaria a 10 de abril de 2007.

56. A requerida mais diz que o Requerente não pode beneficiar de um prazo de 6 meses após um facto que não se verifica no seu caso concreto, porque a obtenção do seu valor de realização é posterior ao do reinvestimento.
57. Porque segundo a requerida, o reinvestimento ocorreu para trás.
58. A requerida alega que o Requerente não poderia igualmente beneficiar da exclusão prevista na alínea a) do n.º5 do art 10 do CIRS, porque nos vinte e quatro meses contados da data de realização o Requerente nada reinvestiu, uma vez que a situação de reinvestimento é anterior à realização, pelo que aplicar-se-ia a alinha b) do mesmo artigo.

### **E-QUESTÕES DECIDENDAS**

59. Cumpre, pois, apreciar e decidir.
60. Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questão central a seguinte:
61. A alegada pelo Requerente, da ilegalidade e subsequente anulação do ato tributário de liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, n.º ...do ano de 2006, com a respetiva condenação da Requerida no reembolso da quantia de €40.634.23, e pagamento de juros compensatórios à taxa legal.

### **F-PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

62. O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
63. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
64. O processo não enferma de vícios que o invalidem.

65. Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junta aos autos e as alegações produzidas, cumpre agora apresentar a matéria fatural relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue.

### **G-FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

66. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados.
67. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
68. Em 10 de outubro de 2005, o Requerente adquiriu um prédio urbano, situado na ..., freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da respetiva freguesia, por escritura outorgada no Cartório Notarial de ..., pelo valor de € 1.250.000,00 (um milhão e duzentos e cinquenta mil euros).
69. A residência estabelecida pelo Requerente, no contrato, foi o....
70. O Requerente para pagamento da aquisição deste imóvel, pagou a quantia, não financiada, de € 500.000,00 (quinhentos mil euros) e contraiu um empréstimo bancário, no valor de € 750.000,00 (setecentos e cinquenta mil euros), ao abrigo das normas para o regime geral do crédito à habitação,
71. No dia 1 de outubro de 2006, o Requerente celebrou na qualidade de promitente vendedor com ... e ..., contrato-promessa de compra e venda das frações autónomas designadas pelas letras “AS” e “AT”, correspondentes, respetivamente, ao décimo primeiro andar “B” e “C”, destinadas a habitação, do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito no..., freguesia de ..., concelho de..., inscrito na matriz predial urbana daquela freguesia sob o número..., pelo preço de €436.450,00 (quatrocentos e trinta e seis mil quatrocentos e cinquenta euros).
72. No contrato de promessa o Requerente indica como sua residência a ....
73. No dia 4 de maio de 2007, o Requerente celebrou o contrato de compra e venda da fração autónoma, correspondendo ao décimo primeiro andar B e C, no prédio urbano sito no ... , na freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da respetiva matriz, por escritura pública outorgada no Cartório Notarial da Notária ..., com sede no ..., em ..., pelo preço de € 436.500,00 (quatrocentos e trinta e seis mil e quinhentos euros).
74. No contrato de compra e venda a requerida indica com sua residência a ....

75. O Requerente alterou em 20 de outubro de 2008, o seu domicílio fiscal para a ....
76. O Requerente, declarou no anexo G da sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, para o exercício de 2006, a mais-valia decorrente da alienação do imóvel sito no ..., indicando, no Campo 401 do Quadro 4 do respetivo Anexo G: a) o valor de realização de € 436.500,00, obtido em outubro de 2006; b) o valor de aquisição de € 203.211,05, em março de 1997; e, c) despesas e encargos no valor de € 6.280,57.
77. Mais indicou no campo 505 do Quadro 4 do respetivo Anexo G, o valor reinvestido nos 12 meses anteriores (sem recurso ao crédito), no montante de € 436.500,00.
78. No dia 5 de Novembro de 2011, foi emitido pelo Chefe de Finanças e notificado o Requerente o Ofício n.º ..., relativo a notificação para audiência prévia, relativamente à declaração de IRS do ano de 2006.
79. O Requerente exercer o seu direito de audição, e requereu à AT a notificação dos fundamentos de facto e de Direito do ato, nos termos e para os efeitos do n.º 1 do art.º 37.º do CPPT.
80. Ao requerimento de exercício do seu direito de audição, o Requerente juntou procuração forense com a indicação da sua residência no ....
81. O Requerente foi notificado em 29 de novembro de 2010, do despacho de 18 de Outubro de 2010, que mantinha as correções efetuadas.
82. No dia 9 de Dezembro de 2010, o Requerente foi notificado da liquidação n.º ..., em sede de IRS, incluindo juros compensatórios da demonstração de liquidação de juros, relativa aos rendimentos do ano de 2006.
83. A liquidação n.º ..., veio corrigir a anterior liquidação de IRS n.º ..., resultante da apresentação da Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS pelo Requerente, para o exercício de 2006, corrigindo o rendimento global do Requerente, de € 331.430,53 para € 417.501,22.
84. Resulta de uma mais-valia no valor de 172.141,28€, apenas contudo ter sido considerado após aplicação do coeficiente conjugal (50%) o valor de 86.070,69€ de incidência do imposto.
85. O Requerente foi notificado da demonstração de acerto de contas n.º ... e compensação n.º ...
86. O Requerente apresentou, em 6 de Maio de 2011, Reclamação Graciosa contra a liquidação n.º ..., pela ilegalidade da liquidação em causa.
87. Em 26 de maio de 2011, foi o Requerente notificada do projeto de decisão reclamação graciosa, através de Despacho da Exma. Senhora Chefe de Finanças Adjunta, proferido em

delegação de competências da Exma. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de ... – ..., em 24 de Maio de 2011, o qual seria indeferida.

88. No dia 16 de junho de 2011, foi o Requerente notificado do despacho da Exmo. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de ... – ..., proferido no dia 13 de Junho de 2011, de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...
89. O Requerente apresentou em 15 de julho de 2011, Recurso Hierárquico, ao qual foi atribuído o número de processo ..., com fundamento que a liquidação n.º ...é ilegal e não reproduz a sua realidade fiscal.
90. Em 20 de junho de 2013, foi o Requerente notificado do Despacho da Exma. Senhora Diretora de Serviços do IRS, proferido em 23 de maio de 2013, de indeferimento do supra referido Recurso Hierárquico, que manteve todas as correções propostas originalmente.
91. O Senhor Diretor Geral da Autoridade Tributaria e Aduaneira, nos termos do n.º 1 do art. 13º do dito Decreto-Lei n.º 10/2011 (alterado pela Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro), decidiu pela manutenção integral do ato tributário subjacente ao pedido de pronuncia arbitral.

## **H-FACTOS NÃO PROVADOS**

92. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

## **I-MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO**

93. A decisão da matéria de facto efetuou-se com base no exame dos documentos e informação oficiais, não impugnados.

## **J-DO DIREITO**

94. No que concerne ao mérito do pedido, constitui a questão central dirimenda ao qual o presente tribunal arbitral foi chamado a decidir, sobre a erudição da legalidade do ato tributário de liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, n.º ...do ano de 2006, no valor de €40.634.23, referente à sujeição a tributação

sobre uma mais-valia no valor de € 172.141,40, nos termos da alínea b), do n.º5 e alínea a) do n.º ambos do art. 10º do CIRS.

95. Cabe ao presente tribunal determinar e decidir se os factos se subsumem a causa, e cingido apenas ao pedido do Requerente que se limita a apreciar a legalidade do ato tributário de liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.
96. O presente tribunal não vai pronunciar-se sobre a legalidade dos atos de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, por falta de fundamentação legal e outros alegados vícios, nos termos do art 2.º n.º1 do RJAT, uma vez que não foram pedidos pelo Requerente.
97. Em qualquer caso entende-se que a informação fornecida pela AT é suficiente para poder reconstruir com alguma segurança a lógica argumentativa subjacente aos atos praticados.
98. A matéria de facto está fixada, importa agora proceder a subsunção jurídica, e determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes de acordo com as questões decididas já enunciadas.
99. Face a factualidade aos argumentos invocados por ambas as partes, revela que o sujeito passivo, foi alvo do ato de liquidação, por não ter alterado o seu domicílio fiscal, nos termos do art.º 19 da LGT, para coincidir com a sua habitação própria e permanente, nos prazos conferidos no artigos em causa, para beneficiar da exclusão.
100. Se não vejamos, o ato tributário que dá motivo a esta causa, sustenta que tendo a aquisição do novo imóvel, sítio na ..., freguesia de ..., concelho de ..., ocorrido antes da transmissão do imóvel sítio no ..., freguesia de ..., concelho de ..., que deu causa à mais-valia, o prazo para a fixação de habitação própria e permanente no imóvel em que se concretizou o reinvestimento é de seis meses contados do fim do prazo para concretizar o reinvestimento.
101. A questão central dos autos, consiste assim em determinar, se o Requerente cumpriu com os requisitos legais e temporais impostos pelo no art.º 10 n.5 e 6 para beneficiar da exclusão de tributação dos ganhos proveniente da transmissão onerosa de imoveis destinados a habitação própria e permanente.
102. Sobre a conjugação deste dois preceitos, importa salientar o regime da exclusão de tributação das mais-valias, obtidas em resultado da venda da habitação própria e permanente do sujeito passivo, no qual resulta a regra geral do art.º 10 do CIRS, que as mais-valias são os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de bens imóveis são rendimentos tributáveis em sede de IRS, enquadráveis na categoria G de rendimentos, enquanto incrementos patrimoniais, contudo, a mais-valia decorrente da transmissão de imóvel que constitua habitação própria e permanente do sujeito passivo poderá ser excluída de tributação, caso o valor de realização, seja reinvestido na aquisição de nova habitação própria e permanente, quer já tenha sido

adquirida nos 12 meses anteriores ou venha a ser adquirida nos 24 meses posteriores, é o resulta do art.º10 n.º 5.

103. Assim, importará recordar para o caso ora em análise, o disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10º do CIRS, na versão em vigor ao tempo do facto tributário em causa nos autos, respetivamente no ano de no qual o Requerente adquiriu um prédio urbano, destinado a habitação, situado na ..., o respetivo artigo escrevia:

*5 – São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:*

*a) Se, no prazo de vinte e quatro meses contados da data de realização, o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel exclusivamente com o mesmo destino, e desde que esteja situado em território português;*

*b) Se o valor da realização deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea anterior, desde que efetuada nos doze meses anteriores.*

*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 afeta à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efetuado;*

*b) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de terreno para construção, o aquirente não inicie, exceto por motivo imputável a entidades públicas, a construção até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efetuado ou não requeira a inscrição do imóvel na matriz até decorridos vinte e quatro meses sobre a data de início das obras, devendo, em qualquer caso, afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.*

*c) Tratando-se de reinvestimento na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, não sejam iniciadas as obras até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efetuado ou não seja requerida a inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras, devendo, em qualquer caso, afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.”*

104. O artigo 10º, n.º 5, do CIRS manifesta-se como uma norma de delimitação negativa da incidência, teoricamente enquadrada no aspeto quantitativo do elemento objetivo da incidência, sendo que o conceito de reinvestimento é, no essencial, um conceito económico, em que o que releva é que os sujeitos passivos demonstrem que o valor de realização que deu origem a mais-valia realizada seja efetivamente reinvestida na aquisição do novo imóvel para o mesmo fim, nas condições e prazos previstos na lei.
105. Sobre a interpretação e observância dos preceitos dispostos nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10º do CIRS já se pronunciou o STA, em Acórdão proferido em 13-02-2008, considerando que: “Ora, a literalidade expressa corresponde à vontade do legislador, adentro da sua liberdade de conformação legislativa. Na verdade, os n.ºs 5 e 6 do referido artigo 10.º formam um corpo legislativo único, não podendo ver-se separadamente. ”
106. Em ordem à exclusão da tributação consagrada nestes dispositivos legais, “é irrelevante a circunstância de se ser mero comproprietário do imóvel alienado e não proprietário da totalidade. A exclusão da tributação vale quando o imóvel “de partida” e o imóvel “de chegada” são destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo.” – Neste sentido vd. Ac. TCAN de 15-04-2011, in proc. 1135/07.4, in JusJornal n.º 1241 de 23 de maio de 2011.
107. Sistemáticamente, resulta sinteticamente, os requisitos cumulativos necessários a cumprir da conjugação dos n. 5º e n. 6º do art.º 10º do CIRS, para aplicação da exclusão de tributação são respetivamente, é apenas relevante as circunstancia consagradas na lei como pressuposto para a exclusão da tributação, pelo que se o imóvel alienado se destinava a habitação própria e permanente do sujeito passivo e do seu agregado familiar e se o valor de realização apurado foi reinvestido na aquisição de imóvel para o mesmo fim, no prazo legal, então deve aplicar-se a exclusão de tributação prevista.
108. Acresce que ainda que fosse considerado que o reinvestimento decorre exclusivamente da aquisição de um outro imóvel para habitação própria e permanente, agora nos termos da primeira parte do n.º 5 e da alínea a) do n.º 6 do citado art. 10º do CIRS, então o prazo para

fixação de habitação própria e permanente, como vimos, terminaria seis meses após o decurso do prazo de 24 meses sobre a transmissão do imóvel que originou a mais-valia

109. È fato assente que ambos os imóveis aqui em causa, tem como finalidade a habitação pessoal e permanente do sujeito passivo, pelo que os requisitos cumulativos das alienas a), c), d) e e), do ponto supra, se encontra cumpridos.
110. È apenas fundamento do ato tributário em crise não ter imóvel adquirido sido "afeto a habitação própria e permanente do sujeito passivo no prazo estatuído no n.º 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS",
111. È sobre o cumprimento dos prazos legais exigidos para a considerar o reinvestimento efetuado pelo sujeito passivo como excluído para efeitos de tributação, é sobre este ponto que nos vamos cingir.
112. Neste sentido, importa referir a sentença do tribunal arbitral no processo P60/2013, de 31 de julho de 2013 refere

*"Ora, do n.º 5 decorre que para o reinvestimento, conforme os casos, há dois prazos a respeitar de modo alternativo, sendo porém ambos reportados ao momento da realização do incremento patrimonial, como seria curial nesta cédula de rendimentos. Assim, para a exclusão tributária, o valor de realização haveria de ser reinvestido, ao tempo, no prazo de vinte e quatro meses contados da data de realização, ou utilizado no pagamento de aquisição prévia, desde que efetuada nos doze meses anteriores à data de realização.*

*7. Da contagem de ambos os prazos por referência ao momento da realização, resulta que, em bom rigor, o legislador previa, então, como continua a prever atualmente, efetivamente, não dois prazos, mas antes um único prazo, ao tempo com a duração total de 36 meses, para a concretização do reinvestimento relevante, o qual se iniciava 12 meses antes do momento da realização e terminava 24 meses após este. .*

*8. E esta conclusão é relevante para a boa interpretação do n.º 6 do mesmo artigo, em concreto para a contagem dos prazos nele fixados por referência ao fim do prazo estabelecido no número 5. Note-se que, aliás, em absoluta sintonia com o que ficou referido, o legislador refere "o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efetuado" (sublinhado nosso) e não o termo dos prazos em que o reinvestimento deva ser efetuado, como o faria se tivesse concebido o n.º 5 como contendo dois prazos distintos e totalmente autónomos.*

*9. Ora, sob pena de infundáveis dúvidas interpretativas, de soluções carecidas de*

*racionalidade e ainda de lesão do princípio da igualdade entre sujeitos passivos (que teriam, sem razão aparente, prazos diversos para a fixação de nova residência), por termo do prazo referido no n.º 5 do art. 10.º do CIRS deverá entender-se o fim do referido prazo único com a duração global de 36 meses, que o mesmo é dizer o fim do prazo de 24 meses contado do momento da realização da mais-valia em causa."*

113. Posição que o presente tribunal também adota subscrevendo a lógica argumentativa.
114. Face o exposto resulta que o prazo do art 10 n. 5 al a) e b), é um prazo único com uma duração global de 36 meses, que deve ser contanto da forma supra descrita e tendo em considerações fatos já assentes.
115. Tendo em consideração para efeitos do art 10º n. 3 alínea a), o qual se transcreve:  
*"nos casos de promessa de compra e venda ou de troca, presume-se que o ganho é obtido logo que verificada a tradição ou posse dos bens ou direitos objeto do contrato;"* verifica-se que no caso sub judicie a tradição do imóvel sitio ..., , freguesia de ..., concelho de ..., do a) do n.º 3 do art.º 10.º do Código do IRS, é efetuada com a data de celebração do contrato de promessa com tradição de coisa, respetivamente o dia 1 de Outubro de 2006.
116. Nestes termos o prazo inicia-se em 1 de outubro de 2006, no qual para o requerente poder beneficiar da exclusão do art 10 n. 5, terá de respeitar os dois prazos estabelecidos, o primeiro referente a alínea b) do mesmo artigo, que consiste na utilização do valor da realização para a aquisição de um imóvel 12 meses anteriores a sua alienação.
117. Verificado que o imóvel alvo do reinvestimento (imóvel, situado na ..., freguesia de ..., concelho de ...) foi adquirido no dia 10 de Outubro de 2005, este o prazo e requisito esta preenchido.
118. Contudo o sujeito passivo possui ainda, em conformidade com a conjugação do art 10 n. 5 alínea a) e n.º 6 alínea a), possui respetivamente 24 meses para poder reinvestir o valor da realização que é ainda acrescido de 6 meses após o término dos 24 meses para afetar o imóvel adquirido à sua habitação ou do seu agregado familiar.
119. Face o exposto o sujeito passivo tem 24 meses para adquirir e decidir sobre o reinvestimento do valor da realização, que se conta no caso sub judicie a partir de 1 de outubro de 2006, e terminaria respetivamente no dia 1 de outubro de 2008.
120. Terminados esses 24 meses, o sujeito passivo dispõem ainda 6 meses nos termos da alínea a) do n.º6, para afetar o imóvel adquirido à sua habitação ou do seu agregado familiar, tendo desde 1 de outubro de 2008 a 1 de abril de 2009 para o fazer.

121. Entende que o ato de afetação e à sua habitação ou do seu agregado familiar, a que se refere o n. 6 alínea a), reporta-se ao momento da alteração do domicílio fiscal, por aplicação da regra geral do artigo 19.º da LGT, qual nos diz, desde início, o seguinte acerca de residência e domicílio fiscal:

*“1. O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário:*

*a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;*

*(...)*

*2. É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio fiscal do sujeito passivo à administração tributária.*

*3. É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.”*

122. Mais nos diz a norma do n.º 9 do artigo 46.º do EBF foi introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro (então n.º 6 do artigo 42.º), com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2002, posteriormente à entrada em vigor da LGT em 1 de janeiro de 1999, que, refere o seguinte: *“para efeitos do disposto no presente artigo, considera-se ter havido afetação dos prédios ou partes dos prédios à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se aí se fixar o respetivo domicílio fiscal.”*

123. Contudo, para efeitos do disposto neste artigo, presume-se ter havido afetação dos prédios ou partes dos prédios à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se aí se fixar o respetivo domicílio fiscal.

124. Nos termos do art.º 19 da LGT em conjugação com o art 10 n.6 al. a), existe afetação da habitação pessoal e permanente do sujeito passivo no momento da comunicação da alteração do domicílio fiscal a administração tributária, que se verificou no dia 20 de outubro de 2008, ou seja dentro do prazo.

125. Mais se diz que o sujeito cumpriu igualmente a com a obrigação acessória de declaração de reinvestimento nos termos da alínea c) do n. 5 do art.º 10, ao fazê-lo no anexo G da sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, para o exercício de 2006.

126. Face aos elementos de facto já estabelecidos, resulta que o imóvel, situado na ..., freguesia de ..., concelho de ..., adquirido no dia 10 de outubro de 2005, foi afeto habitação própria e permanente dos oro Requerentes, dentro dos prazo de 6 meses prescrito no n.º 6 alínea a) do

art 10, que se iniciou com o termino do prazo de 24 meses do n.º 5 alínea a) do art 10, respetivamente prazo que terminaria na sua conjugação no dia 1 de abril de 2009.

127. Nestes termos julga-se que a alteração do domicílio fiscal para o imóvel alvo do reinvestimento em 20 de outubro de 2008, é suficiente para o cumprimento da requisito de afetação a sua habitação própria e permanente, e é feita dentro do prazo para beneficiar da exclusão de tributação.

### **L-DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

128. Peticiona ainda o Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.
129. Perante o exposto, a liquidação do imposto adicional sobre as mais-valias em sede de imposto sobre o rendimento da pessoal coletivas, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente a requerida, na medida em que o Requerente comprovou ter cumprido os prazos e as formalidades necessárias para afetar o imóvel sitio ..., freguesia de ..., concelho de ..., como sendo a sua residência habitual e perante para efeitos dos prazos e exclusão prevista no art.º 10 n.º 5 e 6 da LGT.
130. Na verdade, estando demonstrado que o Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido, por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem o Requerente direito aos juros indemnizatórios devidos, juros esses a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.
131. Nestes termos não se dá provimento ao pedido do Requerente quanto aos juros indemnizatórios.

### **M-DECISÃO**

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide-se:

- a) Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, julgo totalmente procedente e provada a impugnação;**

- b) Decreta a anulação parcial do ato de liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, n.º ...do ano de 2006, e a condenação da Requerida no reembolso da quantia de € 40.634,23, e a condenação da requerida ao pagamento de juros compensatórios à taxa legal, com base em violação da lei;**
- c) Condena a Requerida, a restituir à requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período que mediou entre 11 de janeiro de 2011 – data do pagamento do imposto – a 17 de setembro de 2013 – data da instauração do presente processo arbitral, bem como no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar desta última data, tudo nos termos dos n.ºs 2.ª a 5.ª do art.º 61.º do CPPT e à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.**

Fixa-se o valor do processo em € 45.002,69 (€40.634,23 do valor da liquidação + 4.368,46€ de juros indemnizatórios já vencidos, calculados 11 de janeiro de 2011 – data do pagamento do imposto – a 17 de setembro de 2013- data da instauração do presente processo arbitral) atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em 2.142,00€. (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo da requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

**Notifique.**

**Lisboa, 23 de janeiro de 2014**

**O Árbitro**

**Paulo Renato Ferreira Alves**