

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 61/2012 -T

Tema: IRS – Tributação de mais-valia – Reinvestimento em casa de morada de família e dedução à coleta por aquisição de equipamento para utilização de energias renováveis

PROCESSO N.º 61/2012

DECISÃO ARBITRAL

DOS FACTOS:

i) Do pedido e da causa de pedir:

... e ..., contribuintes fiscais n.º ... e n.º ..., respetivamente, residentes na Rua ..., requereram a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no Artigo 10.º do Decreto Lei n.º10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º112-A/2011, de 22 de Março, peticionando a anulação parcial do ato tributário de liquidação de IRS n.º ..., referente ao exercício de 2010.

Entendem que deve ser parcialmente anulada a mencionada liquidação de IRS porque haverá que considerar, no apuramento do imposto, não só a exclusão de tributação das mais valias referente ao reinvestimento do valor de realização da venda de casa de morada de família, como também o benefício fiscal (dedução à coleta) relacionado com a aquisição de equipamento para utilização de energias renováveis.

Mais concretamente, os requerentes apresentaram declarações de substituição da autoliquidação de IRS referente ao exercício de 2010, de modo a contemplarem ao nível declarativo a exclusão de tributação e o benefício fiscal supra os mencionados.

A Autoridade Tributária (AT) convolveu em reclamação graciosa a segunda declaração de substituição (em conformidade com o previsto no n.º 5 do artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário - CPPT) e notificou os ora requerentes do

indeferimento da reclamação graciosa, por entender que nem a exclusão de tributação nem o benefício fiscal são aplicáveis aos ora requerentes.

Os requerentes alegam, em síntese, no que concerne ao benefício fiscal relativo às deduções ambientais, consagradas no artigo 85º-A do Código do IRS, em vigor à data da ocorrência dos factos tributários, que a interpretação da lei (o referido artigo 85º-A) permite concluir pela existência do benefício fiscal, relacionado com a aquisição de equipamentos novos para a utilização de energias renováveis, ainda que os equipamentos adquiridos não sejam de imediato utilizados para os fins a que se destinam.

Mais alegam a este respeito que a instalação e utilização dos equipamentos não tem de ser efetuada em casa de morada de família que seja propriedade dos ora requerentes.

E por último, entendem que o facto de o pagamento da fatura de compra dos painéis solares ter sido efetuado no decurso do ano de 2011 em nada afeta a aplicação do referido benefício fiscal no ano de 2010, porque o momento relevante para aferir a existência do benefício fiscal é a data da aquisição do equipamento, a qual ocorreu em Dezembro de 2010.

No que diz respeito ao reinvestimento do valor de alienação da casa de morada de família, os requerentes alegam que efectuaram uma permuta da casa de morada de família por um prédio urbano em ruínas, que pretendem reconstruir para destinar a casa de morada de família e, pelo facto estar em ruínas, alegam que *«a situação em causa, não se subsume na alínea a), mas sim na alínea c) do nº6 do artigo 10º do CIRS»*.

Por outras palavras, no entender dos requerentes, o valor reinvestido na aquisição do imóvel em ruínas deverá ser considerado, para efeito de aplicação do regime fiscal de exclusão de tributação, previsto nos números 5 e 6 do artigo 10º do Código do IRS, como um valor aplicado na construção duma nova casa de morada de família. E, na sequência deste entendimento, alegam que *«apenas estão obrigados a afectar o imóvel à sua habitação própria e permanente até ao fim do quinto ano seguinte à realização (alínea c) do nº6 do artigo 10º do CIRS, in fine)»*.

Alegam que o reinvestimento do valor de realização (€200.000,00) foi integralmente efectuado no ano de 2010, concomitantemente com alienação da casa de morada de família, em virtude de, nesse mesmo momento, ter sido efectuada a aquisição, por permuta, do prédio urbano em ruínas, que tencionam reconstruir para futura habitação própria e permanente.

Em síntese alegam que, pelo facto de o prédio adquirido estar em ruínas, não é aplicável, à situação ora em análise, o requisito temporal que condiciona a aplicabilidade do regime de exclusão de tributação apenas nas situações em que imóvel adquirido seja afecto à habitação do agregado familiar «*até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado*» (cfr. alínea a) do nº6 do artigo 10º do Código do IRS). Ou seja, por se tratar de um prédio em ruínas, deve ser-lhe aplicável o regime fiscal previsto para a construção, ampliação ou melhoramento de imóveis, o qual permite a exclusão de tributação desde que o imóvel seja afecto a habitação própria e permanente até ao final do quinto ano seguinte ao momento da realização da mais valia, efectuada com a alienação da habitação própria e permanente dos sujeitos passivos ora requerentes.

Em face das alegações supra, no pedido de pronúncia arbitral, requerem «*que deve ser anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, em consequência, aceite a declaração entregue pelo sujeito passivo, considerando-se o valor declarado como reinvestimento, bem como ser deduzida a despesa na aquisição de equipamento para utilização de energias renováveis.*»

ii) Da resposta da AT

Em resposta ao pedido dos requerentes, no que concerne às deduções ambientais, o Diretor Geral da AT conclui pela inaplicabilidade do benefício fiscal porque, em seu entender, «*o que estava em causa com a disciplina legal do artigo 85º A do CIRS era reduzir os custos energéticos do país e, obviamente, tal só é alcançado se o equipamento for efetivamente utilizado. Para beneficiar da dedução fiscal não bastava ao contribuinte comprar o equipamento, tinha naturalmente que fazer utilização dele, assim alcançando o escopo da lei*».

Em face do exposto conclui que a «*mencionada dedução fiscal, então vigente, tinha como um dos pressupostos, senão o único, para a sua aplicação, que a aquisição do equipamento em causa se destinasse a afetação pessoal dos contribuintes individuais, sendo certo que essa afetação, para concretização do escopo da lei, tinha de ser, obviamente, efetiva e não meramente potencial,...*». Assim sendo, a AT alega que a expressão consagrada no artigo 85º- A do CIRS - «*afetação a uso pessoal*» - só pode ser interpretada neste sentido de uso efetivo (e não meramente potencial), por ser este o único que é conforme à ratio do art. 85º - A do CIRS.

Por último, na sequência do exposto, a AT entende que no caso em apreço, *«se os requerentes não dispunham, à data da aquisição do equipamento, de habitação própria em condições de habitabilidade não poderiam ter afetado o equipamento em causa a seu uso pessoal»*.

No que diz respeito à exclusão de tributação da mais valia (obtida na alienação da casa de morada de família) em virtude do reinvestimento do valor de realização, a AT entende que a aquisição, por permuta, de um prédio urbano em ruínas, ainda que seja destinado a reconstrução, é uma situação de facto subsumível na alínea a) do n.º5, conjugada com a alínea a) do n.º6, ambos do artigo 10.º do Código do IRS.

Com base neste entendimento a AT alega que *«a exclusão da tributação prevista na citada alínea a) do artigo 10.º do CIRS está, contudo, e consoante os casos, sujeita ao preenchimento de determinados pressupostos, estabelecidos ad contrario no n.º6 do mesmo preceito legal. Assim, e conforme estipula a alínea a) do artigo 6.º do CIRS, não haverá, designadamente, lugar ao benefício da exclusão de tributação prevista no n.º5 do mesmo artigo 10.º quando tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente não o 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»*.

E em seguida a AT conclui que *«só há lugar ao benefício da exclusão de tributação quando o imóvel adquirido a título de reinvestimento for afectado para habitação do adquirente ou do seu agregado familiar no prazo de seis meses após a realização do investimento. Sucede que, por razões que se prendem com o estado de conservação do prédio adquirido,..., este prédio não foi afecto a habitação própria nos seis meses seguintes ao da sua aquisição»*

Em suma, a AT entende que, a aquisição por permuta, no ano de 2010, do prédio urbano em ruínas, não é um facto tributário relevante para beneficiar do regime fiscal da exclusão de tributação das mais valias, obtidas na alienação de casa de morada de família, porque não está satisfeito um dos requisitos (cumulativos) necessários para operar a exclusão de tributação, a saber: - *«o prédio não foi afecto a habitação própria nos seis meses seguintes ao da sua aquisição»*.

Em face do exposto, em resposta ao pedido de pronúncia arbitral, a AT conclui que o pedido de pronúncia deve ser julgado improcedente.

iii) *Dos factos provados:*

Consideram-se provados, com relevo para a decisão, os seguintes factos:

O requerente ... adquiriu pelo preço total de €5.620.00, ao qual acresceu IVA, à taxa em vigor, um «*kite solar 4 painéis fc 421 5001*», conforme detalhadamente descrito na fatura nº103, emitida pelo vendedor, em 21 de Dezembro de 2010.

Os requerentes adquiriram em 21 de Janeiro de 2010, por permuta, um prédio urbano, composto de casa de habitação de rés-do-chão, primeiro andar e logradouro, ao qual foi atribuído o valor de duzentos e setenta mil euros.

Em troca do bem adquirido, os requerentes alienaram a fração autónoma designada pela letra «C», do prédio em regime de propriedade horizontal, descrito na Conservatória do Registo Predial de ..., sob o número ..., da freguesia de ... (...), à qual foi atribuído o valor de duzentos mil euros.

Em virtude da diferença de valores existente entre os prédios urbanos permutados, os ora requerentes pagaram setenta mil euros em dinheiro aos alienantes do prédio composto por rés-do-chão, primeiro andar e logradouro, que estes últimos declararam ter recebido.

Os requerentes declararam, na escritura de permuta, que o prédio por eles adquirido se destina exclusivamente a sua habitação própria e permanente.

A fração autónoma alienada pelos requerentes constituía a sua habitação própria e permanente.

Os factos referidos foram provados por documentos juntos pelas partes e constantes do processo administrativo. Não se provaram quaisquer outros factos relevantes para a decisão da causa.

iv) *Questões a decidir*

Ilegalidade (parcial) do ato tributário de liquidação de IRS nº..., referente ao exercício de 2010, na parte em que não considera, no apuramento do valor do imposto a pagar:

- a) A dedução colecta (prevista no artigo 85º-A do Código do IRS);
- b) A exclusão de tributação (prevista no artigo 10º nº 5 e nº 6 do Código do IRS).

DO DIREITO:

v) *Saneamento*

Este Tribunal Arbitral, constituído no âmbito do CAAD, é competente para apreciar e decidir o litígio.

As partes são legítimas, estão devidamente representadas e têm capacidade jurídica e judiciária.

vi) *Das deduções ambientais – Artigo 85º- A do Código do IRS*

A lei – o artigo 85º- A do Código do IRS em vigor à data da ocorrência do facto tributário – prevê que «*são dedutíveis à coleta, desde que não suscetíveis de serem considerados custos para efeitos da categoria B, 30% das importâncias despendidas com a aquisição dos seguintes bens, desde que afetos a uso pessoal, com o limite de €803*»: a) *Equipamentos novos para utilização de energias renováveis e de equipamentos para a produção de energia elétrica ou térmica (co-geração), por microturbinas, com potencia até 100kw, que consumam gás natural, incluindo equipamentos complementares indispensáveis ao seu funcionamento.*»

Nos termos do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o benefício fiscal é automático (não dependente de reconhecimento) quando resulta «*direta e imediatamente da lei*» (cfr. artigo 5º nº1 do EBF). Dito de outra forma, mais esclarecedora, «*os benefícios fiscais são automáticos quando o direito ao benefício opera ope lege, pela simples verificação dos respetivos pressupostos*» (cfr. Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 165.)

No caso concreto em análise, estamos perante um benefício fiscal automático, sendo que os ora requerentes consideram que estão verificados todos os pressupostos do benefício fiscal e a AT considera que não se verifica o pressuposto da afetação a uso pessoal.

Sobre a verificação dos pressupostos deste benefício, saliente-se que da Portaria n.º 303/2010, de 8 de Junho, publica a lista de equipamentos abrangidos pelas deduções à

coleta a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 85.º -A do Código do IRS. No caso concreto em apreço, o equipamento adquirido está abrangido pelo benefício fiscal.

O artigo 2º da referida Portaria, com a epígrafe «*Faturas dos equipamentos*» estabelece também como requisitos necessários para a génese do benefício fiscal que «*para efeitos das deduções a que se refere a presente portaria, os sujeitos passivos devem possuir fatura ou documento equivalente comprovativos da aquisição e instalação dos equipamentos, nos termos previstos no artigo 128.º do Código do IRS, contendo o número de identificação fiscal do adquirente e a menção «uso pessoal»*».

Este preceito substituiu o artigo 3º da Portaria nº 725/91, na qual se estipulava que «*os sujeitos passivos deverão possuir fatura ou documento equivalente comprovativos da aquisição e instalação dos equipamentos, nos termos previstos no artigo 119.º do Código do IRS*».

Em suma, a interpretação conjugada do artigo 85º-A do Código do IRS e do artigo 2º da Portaria nº 303/2010, permite concluir que não basta a aquisição do equipamento é também necessário, para a génese do benefício fiscal, que o sujeito passivo instale o equipamento adquirido e que o afete a uso pessoal.

Em face do exposto, não é relevante o argumento, invocado pela AT, segundo o qual «*se os requerentes não dispunham, à data da aquisição do equipamento, de habitação própria em condições de habitabilidade não poderiam ter afetado o equipamento em causa a seu uso pessoal*», porque não é pressuposto, para a génese do benefício fiscal, o equipamento ser instalado em habitação que seja propriedade do sujeito passivo.

E também não é relevante o argumento, invocado pela AT, aquando do indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelos ora requerentes, ao afirmar que o momento relevante para aferir a génese do benefício fiscal é a data em que foi emitido o recibo de pagamento (17-03-2011) do equipamento que havia sido adquirido em Dezembro de 2010. Com base neste entendimento a AT concluiu, em sede de reclamação graciosa, que o benefício fiscal não é aplicável ao caso em apreço. A lei refere expressamente a aquisição do equipamento como pressuposto para a verificação do benefício fiscal, sendo de todo irrelevante se o equipamento adquirido foi pago no momento da compra ou se foi pago posteriormente.

Contudo, sem prejuízo de alguns dos argumentos invocados pela AT não merecerem provimento, saliente-se, no caso concreto em apreço, que a fatura que titula a aquisição do equipamento não faz qualquer referência à instalação do equipamento, nem

menciona expressamente que se trata de uma aquisição para uso pessoal do contribuinte adquirente.

Acresce que, para além de não estarem cumpridos os requisitos legais exigidos no teor da fatura que titula a aquisição do equipamento (cfr. artigo 2º da Portaria 303/2010), os requerentes não fazem prova, nem sequer mencionam (no teor do articulado do pedido de pronúncia arbitral que formulam) o local onde o equipamento foi efetivamente instalado e quando foi efetivamente instalado.

Em face do exposto, ainda que o equipamento adquirido seja enquadrável no âmbito do benefício fiscal em apreço e mesmo que venha a ser destinado a uso pessoal dos adquirentes, mesmo assim não estão verificados todos os pressupostos (cumulativos) necessários para a génese do benefício fiscal, conforme previsto no artigo 85º-A do Código do IRS conjugado com os artigos 1º e 2º da referida Portaria, em vigor à data da ocorrência dos factos tributários. Ou seja, não há qualquer referência ao local de instalação do equipamento, nem ficou provado se o equipamento adquirido se encontra efectivamente instalado.

vii) *Da exclusão tributária – Artigo 10º nº5 e nº6 do Código do IRS*

O legislador delimitou negativamente o campo de incidência do IRS, através das normas expressas de exclusão tributária consagradas nos números 5 e 6 do artigo 10º do Código do IRS. É discutida na doutrina a natureza jurídica das normas expressas de exclusão tributária e a sua distinção das normas de isenção fiscal. Contudo, por não ser relevante, para decidir o caso concreto ora em apreço, optar pelo enquadramento doutrinal que se afigure como o mais adequado, não se justifica fazer uma alusão, ainda que sumária, às principais doutrinas sobre a natureza jurídica das normas de exclusão tributária e a sua distinção de figuras jurídicas afins.

Com relevo para a decisão, interessa liminarmente salientar que as regras fiscais do regime da exclusão de tributação das mais valias, obtidas em resultado da venda da habitação própria e permanente do sujeito passivo, estão consagradas nos números 5 e 6 do artigo 10º do Código do IRS. Assim sendo, a interpretação destes preceitos normativos, que em seguida transcrevemos, será suficiente para aferir a aplicação da exclusão tributária ao caso ora em análise.

N.º 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 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, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

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 efectuada nos 24 meses anteriores;

c) Para os 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;

N.º 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;

b) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de terreno para construção, o adquirente não inicie, excepto por motivo imputável a entidades públicas, a construção até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado ou não requeira a inscrição do imóvel na matriz até decorridos 24 meses sobre a data de início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar 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 efectuado 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, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização

Sistematicamente, os requisitos, cumulativos, necessários cumprir para que seja aplicável o regime de exclusão tributária, são as seguintes:

- a) O imóvel alienado tem de ser a habitação própria e permanente do alienante sujeito passivo, ou do seu agregado familiar;
- b) O reinvestimento (na aquisição) tem de ocorrer no prazo de 36 meses, contados da data da alienação da casa de morada de família, ou nos 24 meses anteriores a essa mesma data¹;
- c) O valor de realização a reinvestir, por regra, corresponde ao valor pelo qual o imóvel é transmitido, excepto nos casos em que tenha sido contratado um empréstimo destinado a adquirir o imóvel agora alienado, em que o valor de realização a reinvestir corresponde ao valor de transmissão do imóvel alienado deduzido do montante necessário para amortizar o referido empréstimo;
- d) O valor de realização tem de ser reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino (habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar);
- e) O imóvel adquirido deve estar situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscais;
- f) O imóvel terá de ser afecto a habitação do adquirente ou do seu agregado familiar, nos seis meses seguintes ao final do prazo em que deve ser efectuado o reinvestimento (isto é, nos seis meses após os trinta e seis meses, contados desde a data da alienação) ou, em caso de reinvestimento em terreno para construção ou em caso de ampliação e melhoramento de imóvel, deve a obra ser iniciada também até decorridos seis meses após o fim do prazo de reinvestimento, ou deve ser requerida a inscrição do imóvel na matriz ou as alterações até

¹ Sobre a não aplicação do regime de exclusão tributária às mais valias obtidas na venda de imóvel destinado exclusivamente residência própria e perante do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar) nos casos em que a construção, ampliação ou melhoramento do outro imóvel (exclusivamente com o mesmo destino) foi efectuada nos 24 meses anteriores à data da venda, veja-se o Acórdão do STA de 13-02-2008, proferido no âmbito do processo 996/07.

decorridos 24 meses sobre a data de início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do 5.º ano seguinte ao da venda.

Em face do exposto, é errática a argumentação da AT (utilizada para fundamentar a não aplicabilidade ao caso em apreço do regime de exclusão de tributação) ao referir que *«só há lugar ao benefício da exclusão de tributação quando o imóvel adquirido a título de reinvestimento for afectado para habitação do adquirente ou do seu agregado familiar no prazo de seis meses após a realização do investimento»*.

A lei afirma de modo claro e inequívoco que *«não haverá lugar ao benefício ... quando ... 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»*. Não parece haver dúvidas que o prazo para afectar o imóvel adquirido a habitação própria e permanente dos ora requerentes é de 42 meses (36 meses + 6 meses), contados a partir de Janeiro de 2010, isto é, a partir da data da alienação da fracção autónoma que era a habitação própria dos sujeitos passivos ora requerentes.

Neste mesmo sentido veja-se a própria AT, em resposta a um pedido de informação vinculativa, no teor da informação n.º.../07 de ...-11-2011, com despacho concordante da Directora de Serviços do IRS, ao afirmar que *«para que tal benefício tenha lugar e tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o requerente deverá afectá-lo à sua habitação própria ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado, i.é. 24 + 6 meses, ... »*. (Note-se que a resposta ao pedido de informação vinculativa supra mencionado refere-se a factos tributários ocorridos antes da entrada em vigor da Lei 64-A/2008 de 31 de Dezembro, a qual alargou de 24 para 36 meses o prazo para efectuar o reinvestimento. Dito de outra forma, o prazo legalmente previsto para efectuar o reinvestimento, no concerne aos factos tributários em análise no pedido de informação vinculativa supra referido era de 24 meses, contados a partir da data da alienação do imóvel destinado exclusivamente a habitação própria e permanente do sujeito passivo).

Em suma, mesmo admitindo a hipótese, sufragada pela AT, que a situação de facto em análise é subsumível na alínea a) do n.º5 e na alínea a) do n.º6 ambos do artigo 10º do Código do IRS, mesmo nesta hipótese estão satisfeitos todos os requisitos exigidos por

lei, para a exclusão de tributação da mais valia, obtida na alienação da habitação própria e permanente dos ora requerentes, a saber:

- a) o prédio alienado era a habitação própria e permanente dos sujeitos passivos ora requerentes;
- b) o reinvestimento foi efectuado dentro no prazo previsto na lei, em rigor o reinvestimento foi efectuado concomitantemente com a alienação do prédio;
- c) o valor reinvestido foi superior ao valor de realização do prédio alienado;
- d) o valor de realização foi reinvestido na aquisição de outro imóvel, que os sujeitos passivos ora requerentes tencionam afectar exclusivamente a sua habitação própria e permanente, dentro do prazo previsto na lei;
- e) o imóvel adquirido está situado em território português;
- f) o imóvel deverá ser afecto habitação própria e permanente dos ora requerentes antes de decorridos 42 meses (36+6) a contar da data da alienação (21 de Janeiro de 2010).

Note-se que nesta hipótese, se uma vez decorrido o prazo previsto (36 meses + 6 meses, a contar da data da alienação) os sujeitos passivos não afectarem o imóvel a sua habitação própria e permanente, devem proceder (nos 30 dias subsequentes ao decurso daquele prazo) à entrega de uma declaração de substituição, relativa ao ano de 2010, retirando do anexo G (da declaração de autoliquidação Modelo 3) os elementos referentes ao reinvestimento do valor de realização, em conformidade com o estipulado no n.º2 do artigo 60º do Código do IRS.

Em face do exposto, por maioria de razão, também estariam preenchidos todos os requisitos para operar a exclusão tributária, no caso de se tratar de um reinvestimento na construção, melhoramento e ampliação de um imóvel, enquadrável nos termos da alínea c) do n.º6 do artigo 10º do Código do IRS, conforme alegam os ora requerentes, porque nestas situações o prazo previsto para iniciar as obras é de 42 meses (36+6), contados a partir de Janeiro de 2010 e o prazo para afetar o imóvel a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar é de cinco anos, contados a partir da mesma data, havendo os requerentes que solicitar a inscrição na matriz, das alterações efetuadas no imóvel, no prazo de 24 meses a contar da data do início das obras.

Em suma, até à presente data não decorreu prazo suficiente para estar verificada qualquer uma das condições resolutivas que determinam a extinção da exclusão tributária ora em apreço e estão cumpridos os demais requisitos (cumulativos) legalmente exigidos para aplicação do regime da exclusão tributária.

No caso em análise o valor de realização foi totalmente utilizado (reinvestido) na aquisição de um outro imóvel, não tendo sido reinvestido qualquer valor na construção, melhoramento ou ampliação do imóvel adquirido, pelo que a situação ora em apreço é subsumível nas alíneas a) do nº5 e 6º do artigo 10º do Código do IRS.

Concluindo, o ato de liquidação que ora se impugna é ilegal, na parte em que não exclui, para efeitos de cômputo do imposto a pagar, a totalidade da mais valia fiscal, no valor de €54.161,48 (Valor de realização de € 200.000 – Valor de aquisição de €110.483,73 X coeficiente de correcção monetária de 1,32) obtida na alienação da habitação própria e permanente dos ora requerentes.

viii) Decisão

Em face do exposto, decide-se julgar o pedido:

- **improcedente**, na parte que diz respeito ao benefício fiscal que consiste numa dedução à colecta, consagrada no artigo 85º-A do Código do IRS, absolvendo a AT no que a esta parte concerne.
- **procedente**, na parte que diz respeito à exclusão tributária da mais valia fiscal obtida na alienação da habitação própria e permanente dos sujeitos passivos ora requerentes. E, em consequência, decide-se anular parcialmente o ato tributário de liquidação de IRS nº ..., referente ao exercício de 2010, com base no vício de violação da lei, na parte em que não excluiu da base de incidência do imposto a totalidade da mais valia fiscal obtida na alienação da habitação própria e permanente dos sujeitos passivos ora requerentes.

Fixa-se o valor do processo em €12.176,91 (€54.161,48 do valor da mais valia fiscal X 50% por aplicação do artigo 43º nº2 do Código do IRS X 42% por aplicação do 68º nº1 e nº2 do Código do IRS + €803 por aplicação do artigo 85º-A do Código do IRS), em conformidade com o previsto nos artigos 5º nº1 al. a) do Regulamento das Custas dos Processos Tributários e 97º-A nº1 al. a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário.



Custas repartidas pelas partes na proporção do vencimento, fixando-se o montante em €918, nos termos dos artigos 12ºnº2 e 22ºnº4 do RJAT e 4º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique.

Lisboa, 03 de Setembro de 2012

O Árbitro

António Jacinto Valadas Simões