



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 60/2012-T

Tema: IRS - tributação de mais-valias imobiliárias, reinvestimento, n.º 6 do artigo 10.º do CIRS

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

(DL n.º 10/2001, de 20/01)

Processo n.º 60/2012-T

DECISÃO ARBITRAL

A. RELATÓRIO

1. ... e..., titulares dos números de contribuinte ... e ..., respectivamente, apresentaram pedido de **pronúncia arbitral**, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2 e alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (a seguir abreviadamente designada como AT).
2. O pedido foi apresentado em 30/3/2012 e visa a anulação da liquidação de IRS relativa ao ano de 2006 com o n.º ..., com conseqüente restituição aos Requerentes da importância de IRS já paga, no montante de €36.917,00, acrescida de juros indemnizatórios.
3. Ao pedido de constituição de tribunal arbitral correspondeu o registo 158, validado e aceite em 30/3/2012 como processo em fase de procedimento arbitral.
4. Tendo os Requerente optado por não designar árbitro, a designação e a aceitação do árbitro foram notificadas às partes em 12/4/2012.
5. O Senhor Director Geral da Autoridade Tributária 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), comunicou

a sua decisão de manutenção integral do acto tributário subjacente ao pedido de pronúncia arbitral.

6. A 30/05/2012 foi constituído o Tribunal Arbitral e definido o dia 29/06/2012 para a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.
7. A resposta da AT para os efeitos do previsto no n.º 1 do artigo 17.º e o processo administrativo para os efeitos do previsto no n.º 2 do artigo 17.º, ambos do RJAT, foram apresentados e notificados/comunicados aos Requerentes e ao Árbitro, respectivamente, em 14 e 15/6/2102.
8. No dia designado (29/06/2012) teve lugar, na sede do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa a primeira reunião do Tribunal Arbitral. As partes declararam não terem apresentado excepções, tendo no entanto os dignos representantes da AT salientado ter sido suscitada uma questão prévia na resposta apresentada.
9. As partes não pretenderam produzir prova adicional e apresentaram as suas alegações, após o que foi designado o dia 31/7/2012 para a prolação da decisão arbitral.
10. Os Requerentes haviam oportunamente apresentado reclamação graciosa do acto tributário em causa, em 11/1/11, por entenderem que o mesmo violava o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 10º de CIRS, após o que, na sequência de indeferimento expresso daquela reclamação, interpuseram recurso hierárquico da dita decisão, o que fizeram em 18/3/11 e no qual foi igualmente indeferida a sua pretensão, mantendo o acto tributário em causa.
11. Nessa sequência apresentaram os Requerentes pedido de pronúncia arbitral, estando em causa, a título principal, a relevância de um reinvestimento do valor de realização da transmissão onerosa de um bem imóvel, afecto a habitação dos Requerentes, para efeitos de exclusão de tributação da correspondente mais-valia.
12. Como já aludido, a AT apresentou douta resposta, propugnando dever o pedido de pronúncia arbitral ser circunscrito à (i)legalidade do acto de liquidação e ainda que assim não se entendesse, e quanto aos demais pedidos, dever o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado.

B. SANEAMENTO

1. Quanto à referida “questão prévia” suscitada pela AT, ela decorre do facto de no presente pedido de pronúncia arbitral os Requerentes arguírem “a ilegalidade do despacho proferido sobre o recurso hierárquico” e, concomitantemente, a “ilegalidade da liquidação, com a consequente anulação”.
2. Ora, propugna a AT que o “tribunal arbitral não é competente para conhecer da (i)legalidade da decisão proferida no recurso hierárquico”, já que o “disposto na alínea a) do nº 1 do Art. 2º do Dec. Lei 10/2011 de 20 de Janeiro (diploma que aprovou a arbitragem), determina que "1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”.
3. Assim, sustenta a AT que deverá ser apreciado apenas o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação, e não já o de declaração de ilegalidade do despacho que indeferiu o recurso hierárquico e manteve o acto tributário.
4. Não obstante o vício alegado, a AT concede ser viável restringir o objecto do pedido à “legalidade/ilegalidade do acto de liquidação”, até porque, a AT o reconhece, “o despacho que indeferiu o recurso hierárquico está directamente em conexão com a manutenção do acto de liquidação”.
5. Porém, não deve ser acolhida a tese doutamente suscitada. Vejamos.
6. José Casalta Nabais (Direito Fiscal, 2010, 6º Edição, Almedina, pág. 424) apresenta um sugestivo esquema “das vias impugnatórias da legalidade do acto tributário em sentido estrito”, no qual salienta que estas correspondem à Reclamação Graciosa (*rectius* Reclamação na opinião do autor, cf. págs. 391, 392, *ob. cit.*), à Revisão e à Impugnação Judicial. Ora, de acordo com o autor, da decisão desfavorável das duas primeiras cabe Recurso Hierárquico ou Impugnação Judicial e, optando o sujeito passivo pelo Recurso Hierárquico, da decisão desfavorável deste caberá sempre Impugnação Judicial, se versar a ilegalidade da liquidação do tributo (como aqui ocorre). Caso tal não suceda (em caso de ilegalidade não reportada à liquidação do tributo, portanto), do indeferimento do Recurso Hierárquico caberá Acção Administrativa Especial. Também para Jorge Lopes de Sousa (Código do Procedimento e Processo Tributário, 3ª ed., Vislis, 2002) o meio adequado para reagir de um recurso

hierárquico interposto de decisão que aprecie o indeferimento de reclamação graciosa que verse sobre a legalidade de um acto de liquidação é o processo de impugnação (cf. pág. 476, anotação 18 ao art. 97º e pág 403, anotação 7 ao art. 76º).

7. Ora, o nº2 do artigo 124.º, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010), que constitui a autorização legislativa concedida pela Assembleia da República ao Governo para o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, previa que o “processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial” e a alínea a) do seu nº 4 acrescentava que o âmbito da autorização compreendia, nomeadamente, a “delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária”.
8. Não se estranha assim que o procedimento arbitral instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, não obstante viesse a apresentar “âmbito mais estreito relativamente ao que figurava na autorização legislativa do orçamento do estado para 2010, pela consciência de que esta era, e continua a ser, uma experiência inovadora que não vai sem os seus riscos” (Sérgio Vasques, *Newsletter* de Outubro de 2011, do CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa), disponível em <http://www.caad.org.pt/content/content/id/124/s/3>), corresponda a “um meio alternativo ao processo de impugnação judicial” e que da alínea a) do nº 1 do seu art. 10º, se possa concluir “que a decisão arbitral incide sobre situações até agora abrangidas pelo processo de impugnação judicial” (cf. Parecer de Mariana Vargas sancionado por Despacho de Sua Excelência o Provedor de Justiça, datado de 14.11.2011 acedido em 30/7/2012 no sítio http://www.provedor-jus.pt/restrito/rec_ficheiros/Parecer_arbitragem_mat_tribut_14122011.pdf).
9. Com efeito, o certo é que o texto de tal alínea inclui expressamente a decisão proferida em Recurso Hierárquico como matéria sobre a qual pode versar a decisão arbitral. Com efeito, o Artigo 10.º, nº1, alínea a) do Decreto-Lei citado (pedido de constituição de tribunal arbitral) prevê que “O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado: a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico” (sublinhado nosso).

10. Assim o Tribunal Arbitral é competente (artigo 2º nº 1 a) do DL nº 10/2011, de 20/1) e o processo não contém nulidades ou incidentes processuais.
11. As partes têm personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do CPPT, *ex vi* do artigo 29º nº 1 a) do DL nº 10/2011, de 20/1).

C. FACTUALIDADE

Com relevância para a decisão de mérito, foi provada a seguinte factualidade:

1. Os Requerentes haviam adquirido, com recurso ao crédito à habitação, um imóvel para habitação própria e permanente em Março de 2002 por Euro: 99.759.58, o qual alienaram em Abril de 2006 por Euro: 272.842,45.
2. Por escritura de 24/3/2006, um mês antes portanto, adquiriram um outro imóvel a carecer de obras de recuperação para o tornar habitável, com o intuito de nele virem a fixar residência, pelo valor de 310 mil euros, tendo para o efeito contraído um novo empréstimo de 275 mil euros junto do
3. O valor de realização foi aplicado pelos Requerentes na amortização do empréstimo á aquisição de habitação previamente contraído, na compra do imóvel referido e ainda em obras de recuperação do mesmo.
4. Para efeito das referidas obras apresentaram um projecto de licença de construção na correspondente Câmara Municipal, em 10/8/2006, o qual foi deferido em 20/8/2007, tendo sido pagas as correspondentes taxas em 16/11/2007 e tendo as obras perspectivadas tido início ainda em 2007.
5. Em função da venda do imóvel em que residiam e das obras no imóvel adquirido, os Requerentes habitaram transitoriamente em casa dos pais de um deles, o que comunicaram à AT em 28/7/2006, vindo porém a indicar posteriormente, em 14/11/2007, como seu domicílio fiscal o imóvel entretanto adquirido e em obras de reconstrução.

6. Estas obras foram concluídas em Novembro de 2008 e os Requerentes vieram a ocupar o mesmo em Janeiro de 2009 (cf. declaração para efeitos de IMI, a fls 21 do processo administrativo).
7. A dita participação do imóvel na correspondente matriz, após a conclusão das aludidas obras, foi efectuada pela entrega da Mod. I de IMI n.º ..., a qual ocorreu em 16/11/2010 (cf. fls. 21 acima referida).
8. Na sua declaração periódica de rendimentos para efeitos de IRS de 2006, os Requerentes indicaram o reinvestimento do valor de realização nesse mesmo ano, mediante aquisição de imóvel, nada mais tendo declarado nos dois anos subsequentes.
9. A matéria controvertida, cfr. fls. 110 do processo administrativo, decorre da decisão de “elaborar DCU a retirar reinvestimento conforme despacho de 15/1/2008 da Directora de Serviços de IR”.
10. Isto porquanto, em 17/09/2007, foi emitida notificação dando conta de divergência entre o local de residência conhecido e o correspondente ao artigo matricial indicado no quadro 5B do Anexo G (Art.º U-444, freg. ...) da declaração anual de rendimentos relativa a 2006 (respeitando portanto ao imóvel em que se concretizou o reinvestimento), tendo em Outubro os sujeitos passivos informado que a divergência era temporária e devida ao facto do imóvel adquirido não ter condições de habitabilidade e ter sido sujeito a obras.
11. Neste contexto, o Serviço de Finanças Lisboa-... solicitou parecer vinculativo, o qual deu origem á informação n.º ... e que mereceu despacho concordante da Senhora Directora de Serviços do IRS de 15/01/2008, onde se concluiu que nenhum valor tinha sido reinvestido pois "apesar de, eventualmente, se encontrarem reunidos os requisitos estabelecidos na al. b) do n.º 5 do Artº 10.º do CIRS, certo é que o imóvel não foi afecto a habitação própria e permanente do sujeito passivo no prazo estatuído no n.º 6, do artigo 10.º do CIRS".
12. Em 2010 foi, em consequência, promovida a alteração dos dados inscritos na declaração de rendimentos de IRS de 2006, desconsiderando-se o reinvestimento declarado e em 01/07/2010 foi emitida declaração oficiosa (decl. D...) que deu origem à aludida liquidação n.º ..., de 03/08/2010.

13. Apresentada Reclamação, o Serviço de Finanças Lisboa-... pronunciou-se no sentido do indeferimento, uma vez que “já havia decisão proferida” acerca da mesma matéria que concluía pelo não reinvestimento do valor de realização, tendo sido proferido, a 22/02/2011, despacho final de indeferimento total.

14. O mesmo ocorrendo posteriormente em sede de recurso hierárquico.

D. DIREITO

1. É fundamento do acto tributário em crise não ter imóvel adquirido sido "afecto a habitação própria e permanente do sujeito passivo no prazo estatuído no n.º 6 do artigo 10.º do CIRS" (cf. informação datada de 11 de Janeiro de 2008).

2. Sustenta-se no acto tributário que tendo a aquisição do novo imóvel ocorrido antes da transmissão 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 de doze meses para concretizar o reinvestimento. No caso (dado o reinvestimento ser anterior à transmissão) esse prazo contar-se-ia da data da compra (Março de 2006), terminando assim tal prazo (globalmente de 18 meses) em Setembro de 2007.

3. Sendo que quer o acto tributário, quer a resposta, com base na comunicação de domicílio fiscal que os Requerentes efectuaram a instâncias dos serviços da AT, consideram que foi em Novembro de 2007 que os Requerentes fixaram residência relevante no imóvel adquirido, não obstante nessa data o mesmo ainda se encontrar em obras, pelo que apenas veio a ser afecto à habitação dos Requerentes em 2009.

4. Ora, os ganhos decorrentes da transmissão onerosa de bens imóveis são rendimentos tributáveis em IRS no âmbito da Categoria G de rendimentos, enquanto incrementos patrimoniais. Porém, 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, *i.e.* o produto da venda, seja reinvestido na aquisição (*latu sensu*, como a seguir se verá) de nova habitação própria e permanente.

5. Neste contexto dispõem os n.ºs 5 e 6 do Art. 10.º do CIRC, na redacção em vigor em 2006, o seguinte (sublinhados nossos):

“Artigo 10.º
Mais-valias

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 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, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro 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 efectuada 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 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.

6. 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 efectuada 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 actualmente, efectivamente, 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 efectuado” (sublinhado nosso) e não o termo dos prazos em que o reinvestimento deva ser efectuado, como o faria se tivesse concebido o n.º 5 como contendo dois prazos distintos e totalmente autónomos.
9. Ora, sob pena de infindáveis 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. 10º 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.
10. No entanto e como referido, os Requerentes procederam à aquisição de um imóvel com vista à sua recuperação para o afectarem, posteriormente, à sua habitação própria e permanente.

11. É assim aplicável, *in casu*, a disciplina da alínea c) do dito nº 6, a qual estabelece três prazos cumulativos:
- a) sejam as obras iniciadas até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado;
 - b) seja requerida a inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras;
 - c) seja o imóvel afecto a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.”
12. O pensamento do legislador parece assim claro. Após o decurso de um prazo de dois anos e meio para o início das obras, abre-se um novo prazo de dois anos para a conclusão destas (quatro anos e meio, portanto), ao qual se segue um espaço temporal para a afectação do imóvel a habitação, não podendo pois esta ocorrer mais de cinco anos passados sobre a realização.
13. Ora os Requerente procederam à transmissão onerosa em Abril de 2006, pelo que o primeiro prazo terminaria em Outubro de 2008, sendo certo que, como ficou demonstrado, as obras tiveram início no ano anterior, ou seja em 2007.
14. Adicionalmente o imóvel deve ser afecto a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização, ou seja até 2011, pelo que aquela afectação (em 2009) ocorreu assim no decurso do prazo previsto.
15. Porém, as alterações ao imóvel em que se tenha concretizado o reinvestimento deveriam ter sido inscritas na correspondente matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras. Ora estas iniciaram-se em 2007, pelo que a inscrição sempre deveria ocorrer em 2009, o que manifestamente não sucedeu.
16. Com efeito a alteração ao imóvel veio a ser inscrita na matriz apenas em 2010, já que a correspondente participação foi efectuada pela entrega da Mod. 1 de IMI n.º ..., a qual ocorreu em 16/11/2010 (cf. fls. 21 acima referida).

17. E é este facto determinante para a boa decisão da causa, pois que assim se conclui que efectivamente não foi observado o prazo estatuído no n.º 6 do artigo 10º do CIRS, pelo que não é ao caso aplicável a exclusão de tributação prevista no n.º 5 do Art. 10º do CIRS, dada a não observância do segundo prazo previsto na al. c) do n.º 6 do mesmo artigo (inscrição matricial).

18. 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 (Abril de 2006).

19. Ora, esse prazo terminou em 2008, antes portanto de os Requerentes terem afectado o imóvel à sua habitação, o que apenas veio a ocorrer em Janeiro de 2009, como decorre igualmente, nomeadamente, da inscrição matricial acima aludida.

20. Logo, também por esse motivo não seria ao caso aplicável a exclusão de tributação prevista no n.º 5 do Art. 10º do CIRS, igualmente por não observância de um dos prazos de que tal exclusão depende, em concreto, agora o prazo previsto na al. a) do n.º 6 do dito artigo.

E. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Não tendo do acto tributário em causa decorrido o pagamento de tributo superior ao devido, não são consequentemente devidos juros indemnizatórios.

F. DECISÃO

1. Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, julgo totalmente improcedente o pedido, absolvendo deste a Autoridade Tributária e Aduaneira.



-
2. Atento o valor económico do processo, Euro 36.917,00, fixo as custas no montante de Euro 1.836,00, a cargo dos Requerentes, nos termos dos artigos 12º nº 2 e 22º nº 4 do DL nº 10/2011, de 20/1, e do artigo 4º do RCPAT e da Tabela I a este anexa.

Registe e Notifique.

Lisboa, 31 de Julho de 2012

O Árbitro,

Jaime Carvalho Esteves