

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 84/2012-T

Tema: IRS – Mais-valias

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 84/2012 – T

Tema: IRS

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A... e mulher B..., doravante designados por Requerentes, titulares dos NIF ... e ..., respetivamente, residentes em ... Benavente apresentaram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º, n.º1, alínea a) e 10º, n.º1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante designado por Regime da Arbitragem Tributária ou “RAT”).

2. Os Requerentes formulam o presente pedido de pronúncia arbitral com vista a impugnar a liquidação adicional de IRS, do ano de 2006 e juros compensatórios, consubstanciadas nos documentos de cobrança n.ºs ..., juntos aos autos, no montante global de €22.626,04, peticionando a declaração de ilegalidade das liquidações, e a sua conseqüente anulação, bem assim como a devolução do valor liquidado e pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Fundamentam o seu pedido na violação do disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS, por falta de fundamentação e errónea qualificação e quantificação da matéria coletável corrigida.

A questão central em apreciação é a de saber qual a relevância do reinvestimento do valor de realização na transmissão onerosa de um bem imóvel afeto a habitação própria e permanente dos Requerentes na aquisição de outro imóvel (terreno para construção de habitação própria permanente) para o mesmo fim, para efeitos de exclusão de tributação da correspondente mais-valia.

É entidade Requerida nos presentes autos a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “Requerida” ou “AT”.

3.O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 03-07-2012 e notificado à Autoridade Tributária em 04-07-2012. Os Requerentes não indicaram árbitro pelo que foi designado árbitro singular, pelo CAAD, nos termos do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RAT. Em 01-08-2012 foi notificado o CAAD pelo Autor da liquidação impugnada, expressando a sua decisão de manter o ato praticado.

A entidade Requerida apresentou Resposta cujo teor, por brevidade de exposição, se dá aqui por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais. Juntou, ainda, o processo administrativo subjacente ao ato tributário em questão.

4.Em 31 de Agosto de 2012 teve lugar, na sede do CAAD, a reunião de constituição do tribunal arbitral, nos termos do disposto no n.º 8, do artigo 11.º da LAT, conforme ata da reunião que aqui se dá por integralmente reproduzida.

Em 04 de Outubro de 2012, teve lugar, na sede do CAAD, a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos do disposto no artigo 18.º do RAT, conforme ata que aqui se dá por reproduzida para os devidos efeitos legais. Durante a reunião os requerentes solicitaram a junção aos autos de cópia integral do procedimento inspetivo n.º .../2010, subjacente às correções operadas à declaração de IRS/2006, e às liquidações adicionais impugnadas, em virtude de não constarem do PA junto aos autos alguns documentos relevantes,

nomeadamente o VPT do lote para construção, correspondente ao artigo ... da freguesia de Benavente e a ordem de serviço para início do procedimento inspetivo. Foi concedido o prazo de 15 dias solicitado pela AT para promover a junção aos autos dos elementos documentais solicitados pelos Requerentes. Foi, ainda, fixado prazo para os Requerentes se pronunciarem sobre os documentos a juntar pela AT bem assim como para esta exercer o seu direito de resposta. Foi ainda designado o dia 13 de Novembro de 2012 para inquirição da testemunha indicada pelos Requerentes.

Em 19 de Outubro de 2012 a AT juntou aos autos cópias autenticadas e certificadas do procedimento inspetivo n.º .../2010MV – 2006. Seguiu-se o exercício do contraditório, conforme requerimento junto aos autos pelos Requerentes, em 2 de Novembro de 2012, no qual suscitam o conhecimento por parte deste tribunal quanto à preterição de formalidades do procedimento e da fundamentação legalmente exigida que requerem sejam igualmente considerados para a anulação dos atos de liquidação.

Em 16 de Novembro de 2012 pronunciou-se a AT sobre este Requerimento, agora junto pelos Requerentes, alegando a extemporaneidade dos factos suscitados pelos Requerentes no requerimento junto em 2 de Novembro de 2012, contraditando e pugnando pela não verificação de violação de lei por preterição de formalidades essenciais e pela manutenção dos atos de liquidação impugnados nos presentes autos.

5.As partes não manifestaram pretensão de produção prova adicional, tendo os Requerentes prescindido da inquirição de testemunha que haviam indicado, pelo que foi dado sem efeito a realização da diligência para inquirição de testemunha e fixado prazo para apresentação de alegações.

Em 21 de Novembro de 2012 foi proferido despacho fixando prazo para apresentação de alegações, que as partes apresentaram por escrito, e cujo conteúdo, por brevidade de exposição, se dá por inteiramente reproduzido para os devidos efeitos legais.

II – SANEAMENTO E QUESTÕES DECIDENDAS:

1. O Pedido

Segundo o pedido formulado pelos Requerentes, está em causa nos autos apreciar a legalidade das liquidações impugnadas (liquidação adicional de IRS do ano de 2006 e juros compensatórios), no valor total de €22.626,04, por violação do disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS, assentes nas correções determinadas no âmbito do procedimento inspetivo junto aos autos, com as especificidades que se descrevem na síntese factual que a seguir se enuncia. Peticionam ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

A questão central em apreciação é a da relevância do reinvestimento do valor de realização da transmissão onerosa de um bem imóvel afeto a habitação própria e permanente dos Requerentes na aquisição de outro imóvel (terreno para construção de habitação própria permanente), para o mesmo fim, para efeitos de exclusão de tributação da correspondente mais-valia.

2. Questões decidendas

Tal qual resulta do pedido e dos fundamentos alegados pelos Requerentes, as questões a decidir são as seguintes:

a) o procedimento inspetivo padece de preterição de formalidades essenciais invalidantes dos atos tributários impugnados (liquidações adicionais de IRS e juros);

b) a não consideração da amortização dos empréstimos contraídos para a construção do imóvel alienado em 2006 (cfr. pontos 4. e 5. da fundamentação do processo n.º .../2010MV), constitui violação do disposto no artigo 10.º, n.ºs 5 e 6 do CIRS; e, ainda, a de saber se a mera consideração parcial e proporcional do incremento patrimonial, ou seja, do reinvestimento realizado pelos Requerentes, em virtude do imóvel alienado, destinado a habitação própria permanente dos Requerentes ter sido adquirido pelo cônjuge marido no estado civil de solteiro, e atendendo apenas à área de construção da habitação implementada

no terreno adquirido pelos Requerentes, constitui violação do disposto no artigo 10º, nºs 5 e 6 do CIRS.

O tribunal é competente, nos termos do artigo 2º, nº1, alínea a) do “RAT”.

O processo não contém nulidades ou incidentes processuais.

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, nº1 a) do RAT).

As questões decididas serão apreciadas pela ordem enunciada, atendendo à relação de prejudicialidade entre si, assumindo a primeira clara precedência lógico-jurídica.

III – Fundamentação de FACTO

Com relevância para a decisão dos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a. Em 1996, o ora Requerente marido (Sujeito Passivo A), ainda no estado civil de solteiro, construiu o imóvel urbano, descrito sob o artigo matricial ..., sito à Rua ..., com o valor patrimonial que se fixou em €62.160,19.
- b. No imóvel supra referido fixou a sua habitação própria permanente.
- c. Em 7 de Agosto de 1999, o sujeito passivo A contraiu matrimónio com B..., conforme Assento de Casamento nº ..., de .../.../1999, da Conservatória do Registo Civil de Benavente no regime de comunhão de adquiridos.
- d. Já no estado de casado manteve a sua residência própria e permanente no imóvel supra referido, agora acolhendo o seu agregado familiar.

- e. Em 07-02-2003 os Requerentes celebraram escritura de mútuo com hipoteca sob o imóvel supra referido, lavrada no Cartório de Notarial de Alenquer, pela qual foi concedido, pelo Banco ...SA, aos Requerentes (marido e mulher) um empréstimo bancário no valor de €71.900,43; Com este empréstimo liquidaram dois empréstimos contraídos no Banco ..., SA, um no valor inicial de €54.074, 08, contraído pelo Requerente marido ainda no estado de solteiro e um outro contraído por ambos, já no estado de casados, no montante inicial de €94.939,89, para a aquisição e obras da sua habitação própria permanente – **cfr.: cópia da escritura pública e documento complementar, anexos ao PA, fls. 148 e ss.**
- f. Em 09/06/2005 os Requerentes adquiriram o prédio rústico, pelo valor de €195.000,00, sito em ..., Benavente, inscrito com uma área de 39.920 m2, descrito na matriz sob o artigo ...da secção "...", da freguesia e concelho de Benavente, descrito na Conservatória do Registo Predial de Benavente, sob a ficha ...– Benavente, registado a seu favor pela com a inscrição ..., destinado à construção de uma nova habitação a afetar à sua residência própria e permanente; simultaneamente, contraíram empréstimo junto do Banco ...SA, no montante de €117.000,00 que foi aplicado na aquisição do imóvel destinado a construção de habitação própria permanente; - **cfr.: escritura pública e documento complementar, anexos aos autos, a fls. 161 e ss do PA, e, ainda, descrição do prédio na CRP de Benavente, anexa aos autos a fls. 216 e ss do PA.**
- g. No dia 10 de Agosto de 2006 os Requerentes celebraram, contrato de mútuo com hipoteca com o Banco ..., pelo montante de €225.000,00, para construção de habitação própria permanente a construir no prédio referido na alínea anterior; - **cfr.: escritura pública e documento complementar juntos em anexo a fls 185 e ss do PA.**
- h. No dia 10 de Maio de 2007 os Requerentes celebraram, ainda, contrato de mútuo com hipoteca, com o Banco ..., pelo montante de €25.000,00, para investimentos múltiplos não especificados em imóveis - **cfr.: escritura pública e documento complementar anexos autos a fls. 200 e ss do PA.**

- i. O terreno adquirido tinha a área de 39.920m² no qual foi implementada a construção da habitação própria permanente dos Requerentes, passando assim a ser constituído por uma parte rústica, de cultura arvenses, oliveiras e figueiras, inscrito na matriz cadastral da freguesia de Benavente sob o artigo ..., secção ... e uma parte urbana, destinada exclusivamente a habitação, inscrita na matriz sob o artigo ..., cuja área de implantação da construção é de 524,12 m².
- j. O modelo 1 do IMI foi entregue em 03/08/2006, pelo qual foi participado um prédio urbano, alterando a realidade física e económica do prédio, que se mantém com a mesma descrição na Conservatória do Registo Predial de Benavente, sob o nº ..., com a designação de prédio misto, inscrito na matriz sob o artigo ...º da secção ... rustico e sob o artigo ... urbano, da freguesia de Benavente, tendo sido atribuído o VPT de € 230.750,00 ao prédio urbano;
- k. Este último recebeu inicialmente a inscrição na matriz com o nº... e posteriormente foi inscrito sob o nº ...; **cfr: documentos junto aos autos, a fls 35 e ss do PA.**
- l. No anexo G do Modelo 3 do IRS de 2006, objeto de correção, os requerentes indicaram que o montante em dívida à data da alienação do imóvel afeto a Habitação Própria Permanente, era de €179.562,75 (valor este não documentado).
- m. Em 03/08/2006, o sujeito passivo A procedeu à entrega do Modelo 1 do IMI, através da qual declarou a construção do imóvel urbano destinado a habitação; a construção efetuada no terreno ocupou uma área de 524,12 m² (artigo ... – Benavente)
- n. Em 24/05/2007, os sujeitos passivos apresentaram declaração de rendimentos (Modelo 3 IRS) acompanhada dos anexos A, G e H, com base na qual foi efetuada a liquidação de imposto nº ..., de 03/10/2007 na qual foi apurado o imposto a pagar no valor de €1.323,06.
- o. Em 2010, os Requerentes foram objeto de uma ação de inspeção interna, conforme ordem de serviço nº ..., levada a cabo pela Direção de Finanças de Santarém;

- p. Por ofício nº ...de 02/09/2010 foram notificados (Ofício nº ...) para, ao abrigo do disposto no artigo 59º, nº3, alínea d) e nº4, da LGT, apresentarem, no prazo de 10 dias, comprovativos dos elementos constantes no anexo G da sua declaração Modelo 3 de IRS do ano de 2006.
- q. Os requerentes juntaram a documentação que consta de fls 27 e ss do PA;
- r. Da análise de todos os elementos constantes do procedimento inspetivo a AT conclui por promover correções ao anexo G da Declaração Mod.3 de IRS de 2006, a saber: eliminou o valor declarado do empréstimo em dívida à data da alienação; corrigiu o valor de realização a reinvestir e o efetivamente reinvestido;
- s. No âmbito do relatório de inspeção tributária foram efetuados os seguintes cálculos: 195.000,00 (preço pago pelo terreno rústico) – 117.000,00 (valor do empréstimo para a aquisição) = 78.000,00
- t. Este valor de 78.000,00 é aceite pela AT como correspondendo ao valor de reinvestimento efetuado pelos Requerentes;
- u. Considerando como montante de reinvestimento o valor referido na alínea anterior, a AT considera apenas fiscalmente excluído de tributação em sede de categoria G de IRS o valor correspondente a 50% do reinvestimento, por corresponder à quota-parte do Requerente marido na comunhão conjugal (dado que a mais-valia resulta da alienação de imóvel adquirido no estado civil de solteiro) e, ainda assim, apenas a parte proporcional à área de implantação da habitação construída no terreno adquirido para construção da habitação própria permanente dos Requerentes, sito na Freguesia de Benavente;
- v. Foram, em consequência, emitidas as liquidações adicionais de IRS e respetivos juros, com o nº ..., de 25/11/2010, a que corresponde a nota de cobrança nº ..., de 25/11/2010, no valor total de €22.626,04 impugnadas nos presentes autos.
- w. Os requerentes apresentaram reclamação graciosa, a qual foi indeferida por despacho proferido em 09/08/2011; inconformados apresentaram, ainda, recurso hierárquico da mesma, o qual foi objeto de despacho de indeferimento, proferido em 14/03/2012 e notificado aos requerentes em 05/04/2012

A factualidade provada, com relevância para a decisão final, teve por base os factos documentados nos autos e acima discriminados, que não foram impugnados por qualquer das partes, assentes no suporte documental do processo administrativo junto aos autos pela AT.

IV – Fundamentação de DIREITO:

1. Quanto à primeira questão, cumpre apreciar se o procedimento inspetivo padece de preterição de formalidades essenciais invalidantes dos atos tributários impugnados.

Os Requerentes suscitaram esta questão no Requerimento apresentado em 2-11-2012, no exercício do contraditório, pronunciando-se sobre o teor da cópia integral do procedimento inspetivo nº .../2010MV – 2006, conforme requerido e decidido na reunião de 4-10-2012 (1ª reunião do Tribunal Arbitral nos termos do artigo 18º do RAT).

Como consta da ata da primeira reunião do tribunal arbitral, já supra referida, o requerimento para junção de cópia integral do procedimento inspetivo foi formulado pelos Requerentes nessa mesma reunião, ao que a AT não se opôs, solicitando um prazo razoável para promover a junção. Em conformidade, decidiu o tribunal fixar prazo para a junção do requerido e prazo para os intervenientes se pronunciarem (cfr. ata da primeira reunião que se dá por integralmente reproduzida).

Por requerimento junto aos autos em 2-11-2012, os Requerentes suscitam o conhecimento por parte deste tribunal quanto à preterição de formalidades do procedimento e da fundamentação legalmente exigida, que requerem, sejam igualmente considerados para a anulação dos atos de liquidação. Em resposta, a AT alega a extemporaneidade das considerações aduzidas pelos Requerentes, por considerar que *o processo administrativo referente aos atos sob pronúncia arbitral encontrava-se, já, completo e junto aos autos.* À cautela, responde às questões suscitadas pelos Requerentes, concluindo que *“resulta inequivocamente que a alegada violação de lei por preterição de formalidades legais e por falta da fundamentação legalmente exigida não se verifica nos presentes autos...”*

A questão da preterição de formalidades essenciais no decorrer do procedimento inspetivo, surgiu no seguimento do requerido e no âmbito do exercício do contraditório, pelo que cabe a este tribunal decidir a questão.

Atento o disposto no artigo 16º e 19º do RAT, o processo arbitral assenta, entre outros, no princípio do contraditório e da igualdade entre as partes, assegurando a ambas a faculdade de se pronunciarem sobre “*quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo*” - vd. alínea a) do art. 16º RAT. Ao que acresce o princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas – vd. alínea c) do artigo 16º e artigo 19º do RAT.

Posto isto, cabe conhecer de todas as questões suscitadas pelas partes, começando por apreciar se assiste razão aos Requerentes na alegada violação de preterição de formalidades essenciais, atenta a sua precedência lógica face ao conhecimento das demais supra mencionadas.

1.1 O procedimento tributário e, também, o procedimento inspetivo, obedecem aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação. A inspeção tributária tem como função garantir a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias. – Cfr. art. 2º e 5º e seguintes do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, doravante designado por RCPIT (aprovado pelo Decreto Lei nº 413/98 de 31 de Dezembro).

Os ora Requerentes, atento o teor da sua declaração de imposto sobre o rendimento, do ano de 2006, declaram a mais-valia realizada e o valor de reinvestimento que consideraram ter efetuado, com o propósito de beneficiar de um direito consagrado legalmente, e que consiste na exclusão da tributação da mais-valia realizada. E, assim sendo, a AT tem não só o poder, mas o dever de confirmar a veracidade de todos os elementos declarados pelos contribuintes a fim de promover o respeito pelo cumprimento do princípio da legalidade, da justiça e da verdade material.

É, pois, função da AT, de acordo com o princípio do inquisitório, recolher todos os elementos necessários e adequados à correta aplicação da lei tributária. Dispõe, por isso, o artigo 58º da lei geral tributária (doravante designada por LGT) que a AT *“deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.”* (sublinhado nosso) E, dispõe, ainda, o artigo 59º do mesmo diploma que a AT e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco, mencionando no nº 3, um conjunto de consultas, informações e interpelações admissíveis no âmbito deste dever. Por isso mesmo, podem, no âmbito do disposto no artigo 63º da LGT solicitar documentos a notários, conservadores e outras entidades oficiais ou públicas desde que isso se revele necessário ao apuramento da sua situação tributária (cfr. alíneas d) e e) do artigo 63º LGT).

Ainda com interesse para a apreciação da questão cumpre atender ao disposto no artigo 65º, nº4 do CIRS, nos termos do qual a *“Direção Geral de Impostos procede à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação que se refere o nº2, devam ser efetuadas correções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticados ou correções decorrentes de divergência na qualificação dos atos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.”*

A lei permite, pois, que a AT recorra a procedimentos de controlo interno para aferir da veracidade dos elementos constantes da declaração do sujeito passivo. Pelo que, os atos de indagação e recolha de elementos adicionais, junto, nomeadamente, dos cartórios notariais, onde se realizaram as escrituras públicas, com interesse para aferir do direito invocado pelos Requerentes, inserem-se no âmbito do exercício do poder-dever da AT nesta matéria, que lhe permite encetar procedimentos de controlo interno que não se confundem com os previstos no âmbito do procedimento externo de inspeção. Ao demais, os elementos em causa (escrituras públicas) são de consulta pública e estão sujeitos a regras próprias que visam proteger, entre outros, o interesse de transparência e publicidade que devem revestir todos os atos com alcance tributário.

Neste sentido se tem pronunciado a jurisprudência, considerando que *“os actos procedimentais de controlo interno não são actos materiais de inspecção tributária, quer técnico - juridicamente, quer em termos de operatividade aferida nos termos e para os efeitos do RCPIT”*. – Neste sentido vd., entre outros, Ac. STA de 10/03/2005, in proc. 01227/04; Ac. TCAN, de 25-05-2006, in proc. n.º 00080/03; Ac.TCAN de 09-02-2006, in proc. 26/03, todos, disponíveis em www.dgsi.pt.

Assim, a AT pode, ao abrigo do princípio da colaboração, solicitar ao sujeito passivo, a entidades públicas ou mesmo privadas, a exibição de documentos que sejam relevantes para o conhecimento da situação tributária do contribuinte que invoca um benefício, isenção ou qualquer outro direito que afete a sua situação tributária. Trata-se de atos de consulta, recolha e cruzamento de dados, praticados no âmbito da preparação de eventual procedimento de inspeção para os quais a AT não necessita de emissão de ordem de serviço, como aliás se extrai do disposto no artigo 44º do RCPIT.

Tal credenciação afigura-se necessária se e quando se entenda necessário recorrer ao procedimento externo, para promover correções à matéria coletável ou aplicação de métodos indiretos, como resulta do disposto no artigo 46º do RCPIT.

Também não se acolhe o argumento dos Requerentes quanto à alegada prática de atos de inspeção antes da aprovação do PNAIT para 2010, porquanto, em nada isso afeta a possibilidade de controlo interno dos elementos declarados pelos contribuintes quanto à sua declaração de imposto, como sucedeu nos presentes autos, com referência à declaração de IRS referente ao ano de 2006.

Acresce que os critérios definidos para a seleção dos sujeitos passivos a inspecionar no âmbito do PNAIT não são aplicáveis à situação dos autos, como aliás alegou e bem a AT no seu requerimento de resposta que aqui se dá por integralmente reproduzido.

1.2 Aludem, ainda, os Requerentes aos prazos previstos para o procedimento inspetivo externo previsto no artigo 63º do RCPIT, alegando que nos presentes autos tal

prazo terá sido ultrapassado. Pois bem, também esta alegação não se considera procedente, dado que, como se expôs supra, no âmbito dos procedimentos de controlo interno, o prazo do procedimento inspetivo está apenas limitado pelo prazo de caducidade do imposto previsto no artigo 45º da LGT.

Mas, ainda que outro fosse o entendimento deste tribunal, sempre se diria que a preterição de formalidade essencial teria apenas como efeito **a mera cessação do efeito suspensivo sobre a contagem do prazo de caducidade do imposto** previsto nos artigos 45º e 46º da LGT e não um efeito invalidante das liquidações de imposto em causa.

Pelo que, quanto à primeira questão decidenda, não se verifica qualquer preterição de formalidade essencial consubstanciadora do alegado vício de violação de lei ou de falta de fundamentação prévia do procedimento de inspeção, invalidante das liquidações impugnadas.

2. Quanto à segunda questão, cumpre apreciar a razão de fundo que motivou os ora Requerentes a formular o pedido de pronúncia arbitral e que é a de saber se as liquidações adicionais impugnadas são ilegais em virtude da violação do disposto no nº 5 e 6 do artigo 10º do CIRS.

2.1 Os argumentos da AT subjacentes às correções que originaram as liquidações de imposto impugnadas, são os seguintes:

- A amortização do empréstimo só poderá ser considerada no caso de empréstimo contraído para a **aquisição** de imóvel e **não para a construção de imóvel**, como sucedeu *in casu*; o prédio alienado não havia sido adquirido mas sim construído, pelo que sendo a construção distinta de aquisição, à face da lei, não pode ser aceite a dedução ao valor de realização da amortização do empréstimo, porquanto tal empréstimo se destinou à construção e não à aquisição do imóvel alienado;

- Como o prédio alienado foi construído no estado civil de solteiro o valor do reinvestimento aceite pela AT deve considerar-se apenas em 50%, porquanto o imóvel adquirido é propriedade de ambos os cônjuges e, ainda, apenas na proporção da área afeta à construção do imóvel urbano destinado a habitação própria permanente dos Requerentes, ou seja, em 524,12m² dos 3.992,00m², conforme cálculos constantes dos artigos ... da Resposta da AT que, por brevidade de exposição se dá aqui por reproduzida.

Vejamos Pois.

2.2 Determinação do valor de reinvestimento e a aplicação da exclusão tributária prevista no artigo 10º n.º5 e n.º6 do CIRS

2.2.1 Como regra geral, 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. Porém, o ganho (vulgo, mais-valia) decorrente da transmissão de imóvel que **constitua habitação própria permanente do sujeito passivo** poderá ser excluída de tributação, caso o valor de realização seja reinvestido na aquisição de nova habitação própria permanente.

Assim, importará recordar 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 (2006), a saber:

Art. 10º

(...)

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 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 afecta 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 aquirente 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 vinte e quatro 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.”*

Para aplicação dos normativos supra enunciados é fundamental a determinação do valor do reinvestimento a considerar para efeitos de exclusão de tributação. E para tanto, tendo em conta que o prédio alienado não foi adquirido mas construído pelo próprio, importa ainda ter em conta o disposto no n.º 3 do artigo 46.º do CIRS o qual determina que:

“o valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele.” (sublinhado nosso)

2.2.2 Da consulta de todos os elementos constantes do PA junto aos autos conclui-se que os Requerentes não juntaram prova dos custos de construção suportados com o imóvel alienado. Pelo que, atendendo ao disposto no n.º 3 do supra mencionado artigo 46.º do CIRS, há que considerar como valor de aquisição o que resulta da aplicação da primeira parte do referido normativo, ou seja, o valor patrimonial inscrito na matriz. E, assim sendo, tendo o imóvel em causa sido construído e não tendo os Requerentes demonstrado os custos de construção o critério aplicável é o previsto na primeira parte do n.º 3 do artigo 46.º do CIRS.

Neste enquadramento legal, a AT ao determinar o valor de aquisição do imóvel alienado como o valor correspondente ao valor patrimonial atribuído ao imóvel para efeitos da respetiva inscrição na matriz, ou seja €62.160,19, atuou dentro do quadro legal aplicável.

Cabia aos Requerentes fazer a prova dos custos de construção suportados (aliás, como fizeram em relação ao imóvel que vieram a adquirir para construção da sua habitação própria permanente) não se afigurando suficiente a junção das escrituras de mútuo com hipoteca, porquanto além de não constituírem prova inequívoca do valor empregue na construção, o legislador foi claro ao definir dois critérios alternativos: “o valor patrimonial inscrito na matriz **ou** o valor do terreno acrescido dos custos de construção devidamente comprovados.”

Quanto ao valor declarado pelos Requerentes como valor em dívida de empréstimo à data da venda (€179.562,75) é forçoso concluir que, dos documentos juntos aos autos, não resulta provado que fosse este o valor em dívida. De resto, à luz do disposto na alínea a) no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS **são excluídos de tributação** os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, se no prazo de 24 meses contados da data da realização, o valor da realização, *deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel*, for reinvestido na aquisição de outro imóvel de terreno para 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.

Ora, como vimos supra, o imóvel em questão não foi adquirido mas construído, pelo que, não pode aceitar-se a dedução do valor declarado pelos Requerentes.

Assim, se o legislador refere expressamente “aquisição” e se estabelece, no artigo 43.º, n.º 6 CIRS um critério aplicável no caso específico dos prédios construídos pelo próprio, há que concluir (como concluiu a AT) que tal valor não deverá ser considerado no caso em apreço.

Acresce que, **as normas de incidência** dos tributos bem como as que concedem isenções ou exclusões de tributação devem ser interpretadas nos seus exatos termos, sem recurso a analogia, tornando prevalente a certeza e segurança na sua aplicação. **Neste sentido vd., entre outros, Ac. TCAS de 2/12/2012, proc. n.º 05320/12, in www.dgsi.pt.**

A aquisição de terreno para construção de nova habitação própria permanente anterior à alienação da habitação própria permanente (nos autos a aquisição do terreno verificou-se a 09-06-2005 e a alienação da habitação própria permanente a 26-04-2006) é uma situação frequente e que não pode ser estranha ao legislador, pelo que, é de concluir que a solução legalmente adotada corresponde ao objetivo pretendido.

Todavia, tal não basta para a concretização do benefício fiscal, havendo ainda que cumprir os condicionalismos previstos no n.º 6 do mesmo artigo. No caso em apreço não se discute a verificação dos prazos legalmente previstos, porém a interpretação da questão de saber se no caso concreto aquisição e/ou construção devem ter igual tratamento, é relevante o confronto de todas as hipóteses previstas nos números 5 e 6 deste artigo.

A este propósito 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.

Aquele último inciso normativo coloca limites de exclusão ao benefício fiscal, nomeadamente com referência – alínea c) – ao reinvestimento na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, que só podem ser posteriores à alienação como logo se conclui do prazo para o início das obras, inscrição respectiva na matriz e afectação do imóvel à habitação. Ora, não há, na lei, qualquer regulamentação relativamente a um reinvestimento anterior à alienação, em termos dos referidos itens: construção, etc.

Da conjugação daqueles dois números, resulta que a lei não prevê qualquer benefício fiscal – antes o exclui, pois – para os casos de construção de habitação anterior à alienação.

Aliás, outra conclusão não suporta a proximidade dos respectivos articulados legais: a alienação referida na alínea b) é a mesma da alínea a) – a referida na alínea anterior – seja, «a aquisição da propriedade de outro imóvel» ou «de terreno para a construção de imóvel». (...)

Pelo que a referência à aquisição, excluindo ao benefício a construção, só pode ter-se por intencional.

De outro modo, o legislador não teria deixado de referir a construção, o que singelamente poderia concretizar acrescentando à aquisição o vocábulo construção,

lendo-se então “no pagamento da aquisição ou construção a que se refere a alínea anterior”.

Pelo que, no que respeita à pretensão de considerar o valor dos empréstimos em vigor sobre o imóvel alienado improcedem as razões invocadas pelos Requerentes.

2.2.3 Posto isto, há que analisar a aplicação dos restantes critérios que a AT utilizou na determinação do reinvestimento relevante para efeitos de exclusão de tributação à luz do disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS, para ferir da (i) legalidade das liquidações impugnadas.

No relatório que serviu de base às liquidações de imposto impugnadas constata-se que a AT apurou, como valor de reinvestimento na aquisição de terreno para construção, o montante de €78.000,00 considerando que o imóvel (terreno para construção) foi adquirido no prazo previsto na alínea b) do n.º5 do artigo 10.º do CIRS, ou seja nos 12 meses anteriores à alienação.

Quanto ao montante de reinvestimento na construção não foi apurado qualquer valor, e bem, porquanto só podem ser considerados os valores suportados nos vinte e quatro meses posteriores à alienação, devidamente comprovados e com exclusão do recurso a empréstimo bancário. Os Requerentes apresentaram comprovativos de despesa com construção no montante de €215.544,38 mas com recurso a crédito bancário no montante de €225.000,00 (cfr. escrituras de mútuo com hipoteca referenciadas na base factual).

Logo, não há a considerar qualquer reinvestimento na construção, mas tão só, na aquisição do terreno para construção.

Assim, como resulta dos autos, os cálculos da AT que conduziram à determinação do valor de reinvestimento na aquisição do terreno para construção, foram os seguintes:

Pois bem, os normativos em referência (artigo 10º, nºs 5 e 6 do CIRS), são claros quanto aos pressupostos exigidos legalmente para aferir da eventual aplicação ou não da exclusão de tributação e, claramente, não contemplam a aplicação de critérios discricionários, como os usados pela AT no caso dos presentes autos.

Acresce que a AT entendeu aplicar, ainda, **um segundo critério** restritivo na determinação do valor de reinvestimento a excluir de tributação. Assim, considerando que o imóvel alienado era propriedade do cônjuge marido e fora construído no estado civil de solteiro e que o direito de propriedade sobre o prédio adquirido foi constituído no estado de casado, em regime de comunhão de adquiridos, em contitularidade com a sua mulher, apenas, considerou como reinvestimento o valor imputável à sua quota-parte (50%), ou seja, metade do valor apurado. Desta forma o reinvestimento de €78.000,00 ficou reduzido a apenas €5.120,41 para efeitos de exclusão de tributação.

Foi com base nestes cálculos que foram efetuadas as correções que originaram as liquidações impugnadas. Verdadeiramente, o que importa analisar é a aplicação destes critérios face à solução legalmente consagrada para aferir da (i) legalidade das liquidações impugnadas.

2.2.4 Estes dois critérios utilizados pela AT para reduzir o valor do reinvestimento excluído de tributação não encontram qualquer suporte no disposto nos nºs 5 e 6 do artigo 10º do CIRS. São critérios restritivos e desproporcionais e, enquanto tal, afiguram-se ilegais.

Como já se referiu supra estamos perante normas de incidência dos tributos, neste caso de incidência negativa, pois que consagram a possibilidade de exclusão da tributação, as quais obedecem estritamente ao princípio da legalidade, constitucionalmente consagrado no artigo 103, nº2, da CRP. Por ser assim, devem ser interpretadas nos seus exatos termos, não estando a AT habilitada a aplicar critérios

limitativos que não se encontrem expressamente previstos nos normativos de referência, a saber: nos nºs 5 e 6, do artigo 10º, do CIRS.

A não tributação das mais-valias imobiliárias provenientes da alienação de imóvel afeto a habitação própria permanente, quando as mesmas sejam reinvestidas em bens com igual finalidade, é uma solução consagrada no nosso ordenamento jurídico à semelhança de outros, desde logo para proteção da família, por isso a lei se refere, sempre, ao sujeito passivo e seu agregado familiar, e à proteção do direito à habitação.

Em ordem à exclusão da tributação consagrada nestes dispositivos legais, “*é irrelevante a circunstância de se ser mero proprietário 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 nº 1241 de 23 de Maio de 2011.**

Apenas relevam as circunstâncias consagradas na lei como pressuposto para a exclusão da tributação. Assim, 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.

A AT fundamenta a sua posição em argumentos extraídos do direito civil, como seja, o facto decorrente da mudança de estado civil e do regime de bens ser o da comunhão de adquiridos, para daí chegar à aplicação dos critérios restritivos supra expostos.

Pois bem, tais argumentos não são aceitáveis porquanto o legislador fiscal tomou como opções legislativas soluções muito próprias e bem diferentes das que decorreriam, porventura com maior acerto, se acompanhasse o direito civil. Mas se fez as suas opções

por razões de conveniência tributária não pode afastar-se delas quando estas lhe sejam menos convenientes.

Assim, o legislador optou por consagrar a solução de considerar como unidade fiscal em sede de IRS a família ou o agregado familiar e não o indivíduo. Esta opção levou-o a desconsiderar, em absoluto, o tipo de regime de bens adotado pelos cônjuges. Do mesmo modo, na configuração das soluções de pessoalização do imposto sobre o Rendimento das pessoas singulares, impôs a obrigação de apresentação conjunta da declaração de rendimentos e a consideração conjunta das deduções previstas na lei, com consequências óbvias ao nível da progressividade do imposto.

Esta opção pela tributação do agregado familiar, evidenciada pelo disposto no artigo 13º, nº 2 do CIRS, tem consequências importantes em toda a configuração do imposto.

A este propósito, refere Casalta Nabais¹ que *«aquela proibição de discriminação desfavorável a contribuintes casados é uma ideia concretizada, aliás, em termos bastante precisos, no artigo 6º da Lei Geral Tributária, em cujo nº 3 especificamente se prescreve: “ a tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que os constituem ”»*.

Acresce que, a finalidade extrafiscal² do disposto nos nºs. 5 e 6 do artigo 10º do CIRS é claramente a de **promover o reinvestimento na aquisição, construção ou melhoramento de imóvel afeto à habitação própria e permanente do agregado familiar**, sem fazer qualquer alusão a casamento, tipo de regime de casamento ou

¹ Cfr. Casalta Nabais, in *«Direito fiscal»*, Edição Almedina, 2ª Edição, pág. 153 e ss.

² A propósito das finalidades extrafiscais subjacentes aos benefícios à habitação consagrados na legislação fiscal portuguesa, vd. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – nº 180, 1998 – *“Reavaliação dos Benefícios Fiscais”* pág. 277 e ss.

qualquer outra condição. Se o legislador não estabelece tal distinção, não está o aplicador da norma habilitado a fazê-la.

Tanto mais que, o artigo 10º, nº5, do CIRS se apresenta 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 da mais-valia realizada seja efetivamente reinvestida na aquisição do novo imóvel para o mesmo fim, nas condições e prazos previstos na lei.

Ora, a lei não contém qualquer exigência quanto à titularidade única do imóvel afeto a habitação própria permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, pelo que a AT parte de uma premissa errada: a de que, para que esta norma de exclusão de incidência da tributação seja aplicável na íntegra, o valor de realização terá de ser aplicado numa habitação própria e permanente **de que o sujeito passivo venha a ser único e exclusivo proprietário.**

Nem a letra da lei nem a sua «*ratio legis*» nos permitem concluir que exista algum outro requisito para aplicação da exclusão de tributação, para além dos que se encontram enunciados no nº 5 do artigo 10º CIRS.

Outro entendimento traduziria clara violação do princípio da tipicidade legal do imposto, o qual não admite qualquer margem de indefinição ou de *discrecionariiedade administrativa nos seus elementos essenciais*.³

2.2.5 Em conclusão, o que verdadeiramente releva para a aplicação ou não da exclusão de tributação é, tão só, que se verifiquem os pressupostos contidos no nº 5, do artigo 10º, em conformidade, ainda, com o disposto no seu nº 6.

³ Neste sentido, vd. Casalta Nabais, in ob. Cit, pag. 154 e ss e Gomes Canotilho. e Vital Moreira, in Constituição da República Portuguesa anotada, 4ª ed., Coimbra editora, pág. 1091.

No caso em apreciação, como aliás é aceite pela própria AT, não está em discussão que houve reinvestimento de **€78.000,00**.

Verificam-se, pois, os pressupostos legais para aplicação da exclusão de tributação previstos no n.º 5 do artigo 10.º CIRS, a saber:

- a) o imóvel alienado estava afeto à habitação própria e permanente do sujeito passivo e do seu agregado familiar (construído no estado civil de solteiro, mas onde manteve a sua residência habitual e permanente depois de contrair matrimónio e constituir família)
- b) o imóvel adquirido (terreno para construção) destinou-se à construção de imóvel habitacional, também este destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo e seu agregado familiar;
- c) foram cumpridos os prazos legalmente previstos para a realização do reinvestimento.

Pelo que estão verificados todos os pressupostos legais para a exclusão de tributação, em sede de categoria G do IRS, do valor de reinvestimento realizado

A AT ao decidir como decidiu, aplicou critérios inexistentes na letra ou no espírito da lei. Ao reduzir o reinvestimento efetuado, à parte proporcional da área de construção e, ainda, à quota-parte correspondente a 50% do cônjuge marido, agiu ilegalmente, o que conduziu à emanação das liquidações de imposto impugnadas, as quais enfermam de manifesto erro sobre os pressupostos de facto e de direito e, em consequência, do vício de violação de lei.

Aliás, não se encontra demonstrado nos autos que tenha havido qualquer desanexação, como alega a AT. Pelo contrário da descrição do prédio o que se conclui é que no prédio que era rústico foi implantada uma construção de habitação, e esta deu origem a um prédio urbano implantado no mesmo terreno, sem ter ocorrido qualquer desanexação. Resulta da matéria provada nos autos que, apesar da área afeta a Habitação

própria permanente (524, 12 m²), o valor patrimonial tributário que lhe foi atribuído é muito mais elevado do que o valor patrimonial tributário atribuído à área restante (rústica), pelo que, até por esta razão o critério utilizado pela AT, além de ilegal é claramente desproporcional e injusto.

Por último, não colhe o argumento da AT que alega tratar-se de reinvestimento parcial, pois que, essa é uma conclusão que extrai com base num pressuposto errado que a conduziu à aplicação de critérios restritivos não consagrados legalmente (a saber: o de só poder contemplar a quota-parte referente ao cônjuge marido; o de aceitar apenas a proporção determinada em função da área de construção). Na verdade, o que releva nos autos (e é admitido pela própria AT) é que o valor reinvestido pelos ora Requerentes foi de €78.000,00 e que a este montante não podem aplicar-se quaisquer critérios restritivos não consagrados legalmente. Ora, tendo este referencial, não podemos concluir tratar-se de reinvestimento parcial.

Esta é uma conclusão que a AT pretende extrair da aplicação dos critérios limitativos que adotou, sem qualquer suporte legal.

2.2.6 A este propósito é de realçar a recente recomendação do Senhor Provedor de Justiça, com o n.º 18/ A/2012 (proc. n.º R – 5515/10)⁴, em apreciação de caso idêntico ao dos presentes autos.

Na recomendação emanada afirma o Senhor Provedor de Justiça o seguinte:

“Temos, assim, por indubitável que a omissão legal de qualquer referência à titularidade do imóvel que constitui habitação própria e permanente do sujeito passivo e respetivo agregado familiar está em absoluta consonância com os princípios

⁴ Cfr. Recomendação n.º 18/A/2012, - Proc. n.º R-5515/10 (A2), disponível in www.provedor-jus.pt

fundamentais do ordenamento jurídico fiscal, no que respeita à proteção do direito à habitação das famílias.

*(...) deste modo, e salvo melhor opinião, que **nada autoriza** o intérprete (administração fiscal, no caso) a estabelecer, por recurso às normas interpretativas comuns - tanto mais que por recurso ao direito civil, um dos ramos de direito mais longínquo do direito fiscal-, **como pressuposto para exclusão integral da incidência da tributação dos ganhos obtidos, que a propriedade do imóvel alienado houvesse de pertencer a ambos os membros do casal, não se vendo aliás como possa, tão-pouco, «ficcional» «um reinvestimento na aquisição da propriedade do novo imóvel com uma percentagem correspondente a 50%».***

(...) As normas ínsitas no artigo 10.º do Código do IRS são, por definição, normas de incidência tributária, isto é, grosso modo, normas que tipificam os factos sobre os quais, quando e se verificados, poderá recair imposto sobre o rendimento, no caso.

*Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, é à Assembleia da República que cumpre determinar os elementos essenciais dos impostos, isto é, e para além da taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, também o elemento essencial que é a **incidência da norma**, é questão objeto de reserva de lei, em benefício do princípio da tipicidade legal.”*

Em conclusão e em obediência ao princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, não pode o aplicador de uma norma de incidência tributária extravasar os limites que essa mesma norma impõe como condição ou pressuposto para a sua aplicação.⁵ Pelo que, a aplicação da lei em vigor, interpretada nos termos sustentados pela AT nos presentes autos se afigura contrária à Constituição, por violação do disposto no artigo 103º, nº 2 da Lei Fundamental.

⁵ Ainda quanto aos pressupostos de aplicação do disposto no nº5 e 6 do artigo 10º do CIRS cfr, Decisões Arbitrais , proferidas pelo CAAD, nos processos nºs 60/ 2012 T e 61/2012 – T.

O legislador não faz qualquer referência à possibilidade de aplicação dos critérios de limitação do valor de reinvestimento utilizados pela AT, pelo que, os atos tributários emanados enfermam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Em consequência, há que considerar as liquidações de imposto ilegais, por violação de lei, e em consequência determinar a sua anulação.

Verificados os pressupostos legais previstos no n.º 5, do artigo 10.º do CIRS, que permitem considerar como excluído de tributação o valor do reinvestimento realizado pelos Requerentes, o qual à luz da factualidade resultante provada nos presentes autos foi de € 78.000,00, devia o mesmo ter sido excluído da tributação em sede de IRS.

Por tudo isto as liquidações impugnadas são ilegais e devem ser anuladas.

2.3 Quanto ao pedido de juros indemnizatórios:

A requerente peticiona ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

Resulta do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Considera-se erro imputável à administração quando o erro não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto que não sejam da responsabilidade do contribuinte.

Decorreu do ato tributário impugnado a obrigação de pagamento de valor de imposto superior ao devido, pelo que são devidos juros indemnizatórios nos termos legalmente previstos.

Porém, decorre do supra citado regime legal que o legislador adotou como solução a indemnização sobre a forma de juros indemnizatórios na sequência de decisão

anulatória de ato de liquidação, porquanto presume o prejuízo decorrente da privação da quantia patrimonial paga pelo contribuinte.

E, segundo a jurisprudência superior, nem parece depender de alegação de factos que demonstrem a verificação do prejuízo, já que se trata de facto por si mesmo notório, evidente e que resulta da mera privação da quantia paga indevidamente. – **Neste sentido vd.: Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, «Lei Geral Tributária anotada e comentada», 4ª ed., in anotação ao artigo 43º, pág. 342 e ss.; Jorge Lopes de Sousa, «Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado», Vol. I, in anotação ao artigo 61º, pág. 470 e ss.; e, ainda do mesmo Autor, «Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais – notas práticas», áreas editora, 2010, pág. 35 e ss.**

Assim, o artigo 43º da LGT “*não faz senão estabelecer um meio expedito e, por assim dizer, automático, de indemnizar o lesado. Independentemente de qualquer alegação e prova dos danos sofridos, ele tem direito à indemnização ali estabelecida, traduzida em juros indemnizatórios nos casos incluídos na previsão (...)*” – **Cfr. Ac. STA de 2-11-2006, in proc. nº 604/06, disponível in www.dgsi.pt; vd. ainda, Jorge Lopes de Sousa «Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais – notas práticas», áreas editora, 2010, pág. 39 e ss.**

No caso dos autos, os Requerentes pagaram os montantes fixados nas liquidações impugnadas e agora anuladas pela presente decisão arbitral. Afigura-se verificada a previsão do nº1 do artigo 43º da LGT.

Em conclusão têm os Requerentes direito a juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento das liquidações de imposto anuladas, 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 (artigo 61º, n.ºs 2 a 5, do CPPT), à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 43º da LGT.

V – DECISÃO

Pelos fundamentos, de facto e de direito, supra expostos, decide-se julgar procedente o pedido dos Requerentes e anular as liquidações de imposto impugnadas com as consequências legais de restituição dos valores liquidados pelos requerentes acrescidos dos juros indemnizatórios, nos termos da presente decisão arbitral.

Fixa-se o valor do processo em **€22.626,04**, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e, em conformidade, fixa-se o valor das custas no montante de € 1.224,00, a cargo da entidade requerida, nos termos do disposto nos artigos 12º, n.º2 e 22º, n.º4 do DL n.º 10/2011, de 20/01 (RAT), do artigo 4º do RCPAT e da Tabela I anexa.

Registe e Notifique,

Lisboa, 18 de Janeiro de 2013

O Árbitro,

Maria do Rosário Anjos