

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 147/2013-T

Tema: IRS - Mais-Valias; Habitação própria e permanente. Reinvestimento em obras de melhoramento de imóvel exclusivamente com destino a habitação própria e permanente.

Decisão Arbitral

AS PARTES

Requerente: A..., contribuinte n.º ..., residente na

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

DECISÃO

I. RELATÓRIO

- a) Em 24.06.2013, A..., contribuinte n.º ... (a seguir designada por Requerente) entregou no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular.
- b) O pedido está devidamente assinado por advogado cuja procuração foi junta.

O PEDIDO

- c) A Requerente peticiona a anulação da liquidação do IRS do ano de 2007 constante da “*demonstração de liquidação de IRS*” ... datada de 28-11-2011, e sequentemente da “*demonstração de liquidação de juros*” com a referência “número da compensação ...” com data de 30.11.2011 e da “*demonstração de acerto de contas*” “*identificação de documento ...*”, documentos que anexou ao pedido de pronúncia arbitral, com o fundamento em ilegalidade “por violação do disposto nos artigos 77.º e 60.º da LGT, artigo 66.º n.º 2 e 10.º n.º 5 alínea a) do CIRS e 13.º e 38.º do CIMI”.
- d) Do acto tributário de liquidação, objecto de dissonância, resultou um valor de IRS a pagar pela Requerente de 12 217,51 euros.

- e) Considera a Requerente que a AT ao não considerar o reinvestimento de 24 804,50 euros (valor que gastou no ano de 2009 em obras de melhoria na nova habitação própria e permanente) relativos ao valor de realização que declarou no Anexo G do Modelo 3 do IRS de 2007, resultante de alienação da anterior habitação própria e permanente, viola a lei, nomeadamente a alínea c) do n.º 6 e alínea a) do n.º 5, ambos do artigo 10.º do Código do IRS e ainda a alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do IMI.
- f) A Requerente impugna directamente (imediatamente) a decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico, sequente ao indeferimento da reclamação graciosa e indirectamente (em termos mediatos) a legalidade da liquidação acima indicada.

DO TRIBUNAL ARBITRAL

- g) O pedido de pronúncia arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 25.06.2013.
- h) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 07.08.2013.
- i) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular encontra-se, desde 23.08.2013, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio.
- j) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 23.08.2013 que aqui se dá por reproduzida.
- k) Em 15.11.2013 realizou-se a primeira reunião de partes prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo os ilustres representantes da Requerente e da Requerida referido que não se opunham à apresentação das alegações por escrito.
- l) O Tribunal Arbitral fixou o prazo de 10 dias para a apresentação de alegações escritas sucessivas.
- m) Em 25.11.2013 a Requerente apresentou as alegações escritas que foram notificadas em 26.11.2013 à AT.
- n) A AT apresentou as alegações escritas no dia 06.12.2013, cujo teor também foi notificado à Requerente.
- o) A AT também juntou em 04.10.2013, com a resposta ao pedido de pronúncia apresentado pela Requerente, o processo administrativo (PA), composto por 44 laudas.
- p) As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária e são legítimas.
- q) O processo não enferma de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT (a notificação da liquidação foi realizada em 28.03.2013).

SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA REQUERENTE (PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL E ALEGAÇÕES ESCRITAS)

- r) Entende a Requerente que padece do ilegalidade “a liquidação de IRS n.º ..., de 28/11/2011, relativa ao exercício de 2007, no valor global a pagar de 12.217,51 euros” e “... a decisão de indeferimento do recurso hierárquico” na medida em que lhe indeferiu a reclamação graciosa deduzida contra a mesma.
- s) E pela razão de que a liquidação comporta “ausência de fundamentação” ...em desconformidade com o disposto no 268.º da CRP, artigo 77.º da LGT e 66.º n.º 2 do CIRS”. E comporta ainda a “violação do direito de audição antes da liquidação” em desconformidade com o disposto no artigo 60.º n.º 1 alínea a) da LGT, porque não resulta de uma declaração do contribuinte mas de uma ausência de declaração.
- t) Entende, consequentemente, que a AT não podia, face à lei, levar a efeito a “reliquidação” do IRS de 2007 que resulta da ausência da apresentação do anexo G, na declaração de IRS de 2008, apresentada em 2009, posto que nesse ano (2008 – Modelo 3 apresentado em 2009) não indicou qualquer investimento efectuado nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 53º do CIRS (redacção então em vigor), insurgindo-se contra a leitura da lei da AT que sustenta que “... mesmo sem reinvestimento a Requerente deveria ter declarado um reinvestimento 0 em 2008”, discordando da invocação de que “... foi a falta de declaração de tal ausência de reinvestimento em 2008 que suscitou a relíquidação de IRS em 2011”. E conclui que “A lei impõe a declaração de reinvestimento, não impõe a declaração de não reinvestimento” referindo-se à norma contida na alínea a) do n.º 4 do artigo 57º do Código do IRS (redacção actual).
- u) Entende ainda que o fundamento invocado pela AT para o indeferimento do recurso hierárquico de que não foi cumprida pela Requerente o prescrito na norma ínsita na alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, ou seja, não procedeu à actualização da matriz predial depois de realizadas as obras no bem imóvel, tem que conjugar-se com a norma ínsita na alínea d) do n.º1 do artigo 13º do Código do IMI, que estabelece a obrigação declarativa de actualização das matrizes: “Concluírem-se obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações *que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio*”.
- v) Conclui que porque as obras realizadas consistiram em “obras de melhoramento” (pinturas, reparação de paredes e tectos, para além da alteração de T4 para T3) *não havia lugar a qualquer participação de alteração à matriz do imóvel* a qual apenas é aplicável aos casos em que o melhoramento faça variar o Valor Patrimonial Tributário (VPT) do imóvel, não se encontrando qualquer disposição legal que, pela alteração de um T4 para um T3, faça variar o VPT.
- w) Conclui ainda que “as obras de reinvestimento realizadas pela Requerente originaram mera adaptação interior do imóvel. Tais obras, não originaram qualquer alteração da área do imóvel, nem dos elementos que influenciam a respectiva

avaliação. Da transformação de um T4 num T3 não é susceptível de resultar uma alteração da respectiva matriz”.

- x) Em síntese propugna pela seguinte leitura da previsão da norma ínsita na alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS: “a referida exigência legal, ... visa aqueles casos em que as **obras de reinvestimento fazem alterar o VPT de um imóvel e justificam a sua reavaliação**”.
- y) No fundo defende que a previsão da norma da alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS remete para a norma contida na alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do IMI.

SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA (RESPOSTA AO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL E ALEGAÇÕES ESCRITAS)

- z) Ao contrário do que ocorreu relativamente ao ano de 2007, em que a Requerente apresentou declaração de substituição, declarando a intenção de reinvestir, relativamente ao ano de 2008, a mesma não declarou na Declaração Modelo 3 apresentada em 2009, que mantinha a intenção de efectuar o reinvestimento, em cumprimento da obrigação declarativa prevista no artigo 57.º, n.º 4, alínea a) *in fine* do CIRS.
- aa) Pelo que na medida em que a exclusão tributária por reinvestimento de mais-valias está dependente do cumprimento das obrigações declarativas, nos termos e com os efeitos previstos na lei, no caso em apreço, o incumprimento do dever declarativo, por parte da Requerente, despoletou o apuramento das mais-valias imobiliárias, originando a liquidação automática da declaração entregue pela Requerente, relativa ao ano de 2007, a qual se consubstanciou na liquidação n.º ..., emitida em 28/11/2011, referente ao ano de 2007, de que resulta um valor de IRS a pagar de € 12.217,51.
- bb) Quanto à alegada falta de **fundamentação do acto de liquidação** - Defende que se encontra suficientemente fundamentado, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária (LGT) que estabelecem os requisitos gerais de fundamentação dos actos, sendo por isso aplicáveis nos casos, como o dos autos, em que a lei não prescreve regras particulares quanto à fundamentação, dever este que é cumprido “de forma “padronizada” e “informatizada”, atenta a natureza de “processo de massa” da liquidação anual” do IRS.
- cc) Concluindo que “mesmo que a fundamentação utilizada se tivesse revelado insuficiente face aos seus pressupostos legais, a Requerente exerceu plenamente a sua defesa, assim, tal insuficiência, não poderia nunca equivaler à falta de fundamentação do acto, por o fim legal que com ela se visa atingir, ter sido, não obstante, eficaz e perfeitamente alcançado”, uma vez que a Requerente promoveu o procedimento de reclamação graciosa e o sequente de recurso hierárquico.

- dd) Quanto à *falta de audiência prévia* antes da liquidação - No caso em apreço, a liquidação impugnada foi efectuada tendo por base os elementos declarados pela própria Requerente (e a falta de declaração de outros elementos devidos, nos termos do artigo 57.º, n.º 3 do CIRS), pelo que não existia, *in casu*, dever de audiência prévia, à luz do n.º 2 do artigo 60.º da LGT.
- ee) Acrescendo que o caso em apreço, não só consubstancia um caso de dispensa do dever de audiência prévia, como constitui também um caso de exclusão de audiência prévia, tendo, assim, a administração fiscal a faculdade de dispensar a realização da respectiva audiência conforme dispõe o n.º 1 do artigo 100.º do CPA, numa leitura *a contrario*, que refere: “Concluída a instrução, ..., os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento (...)”, pelo que não havendo instrução, não há decisão e, por conseguinte, não há o dever de audiência prévia.
- ff) Reproduz parte de um parecer que expressa: “audição procedimental que incide, assim, apenas sobre a matéria de facto e não sobre as normas de direito aplicáveis”.
- gg) Termina citando orientação judicial de que, mesmo que assim não fosse, “da preterição daquela formalidade não resultaram lesados os direitos do contribuinte, uma vez que a defesa contra o acto tributário se tornou efectiva através da presente impugnação. Ou seja, uma vez que os direitos do contribuinte, com a omissão do direito de audiência, não foram prejudicados, tal procedimento não assume carácter invalidante.” - Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 25/1/2000: (in “Bases Jurídico Documentais” <http://www.dgsi.pt/>).
- hh) Propugna em *geral pela conformidade com a lei* (artigo 10º - alínea a) do nº 5 e alínea c) do nº 6; e artigo 57º - nº 3 e actual nº 4, ambos do CIRS) do acto de liquidação impugnado, pela razão de que “Ainda que em algum desses dois anos não se efectue qualquer reinvestimento, *é obrigatória a apresentação da declaração modelo 3 e do respectivo anexo G, indicando-se neste apenas os elementos relativos à alienação referidos na parte final do número anterior*, se não houver outras operações a declarar no mesmo anexo”.
- ii) “Daí que, não tendo a Requerente declarado na Declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2008, apresentada em 2009, que mantinha a intenção de efectuar o reinvestimento, em cumprimento da obrigação declarativa prevista no artigo 57.º, n.º 4, alínea a) in fine do CIRS, ao contrário do que ocorreu relativamente ao ano de 2007 (em que a Requerente apresentou declaração de substituição, declarando a intenção de reinvestir), ... o incumprimento do dever declarativo, por parte da Requerente, despoletou o apuramento das mais-valias imobiliárias, originando a reliquidação automática da declaração entregue pela Requerente, relativa ao ano de 2007 e que constitui a liquidação impugnada”.
- jj) Relativamente ao fundamento que a AT invoca na decisão objecto de impugnação imediata (a decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico) para sustentar o indeferimento, esclarece que “independentemente da questão mais formal da falta

de declaração da manutenção da intenção de reinvestir no ano de 2008, *a Requerente não preenchia todos os requisitos para a aceitação do reinvestimento em causa, porquanto, não observou o disposto na alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS*".

- kk) Propugna que: "... em casos de melhoramento do imóvel ... é necessário efectuar a inscrição das alterações da matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras para que o benefício da exclusão de tributação se verifique".
- ll) Manifesta ainda a dissonância com a leitura que a Requerente faz da alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS, conjugada com a alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do IMI, acima indicada, e considera que essa leitura "é ilegal porquanto viola o disposto no artigo 9.º do CC, aplicável *ex vi* artigo 11.º, n.ºs 1 e 2 da LGT", pela razão de que "em parte alguma da norma, o legislador exige que as obras em causa (seja de construção, ampliação ou melhoramento do imóvel) se traduzam numa alteração do valor patrimonial do imóvel".
- mm) A AT discorda ainda da leitura que a Requerente propugna das previsões das normas em causa, referindo que "ainda que se entendesse que a exigência contida na alínea c) do n.º 6) do artigo 10.º do CIRS, apenas se aplica às situações em que as obras de reinvestimento fazem alterar o VPT de um imóvel, o tipo de obras realizadas no caso em apreço são claramente susceptíveis de alterar o VPT de um prédio". "No que respeita à área bruta de construção e à área de implantação, a estas são aplicados coeficientes diferentes em função do tipo de área em causa, pelo que a tipologia de um prédio ser classificada como de T3 ou de T4 não é de todo indiferente em termos da determinação do seu VPT". "No que respeita ao coeficiente de qualidade e conforto (Cq), este é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7 e minorado até 0,5, e obtém-se adicionando à unidade os coeficientes majorativos e subtraindo os minorativos".
- nn) Defende que as obras realizadas pela Requerente são susceptíveis de afectar a "qualidade construtiva" e esta depende designadamente do nível de qualidade dos revestimentos/acabamentos de acordo com os parâmetros da Portaria 1434/2007, de 06.11, o que pode alterar o valor patrimonial tributário.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

As questões que se colocam ao Tribunal são apenas atinentes à interpretação e aplicação de regras de direito, pelo que não está sujeito nessa parte e ainda quanto à indagação das regras aplicáveis, ao que as partes alegaram.

Em rigor o que está apenas em causa neste pedido de pronúncia é a apreciação do fundamento ou fundamentos legais invocados pela AT para indeferir o recurso hierárquico, do qual é agora interposto – em termos imediatos - este pedido de pronúncia arbitral, ou seja, o que as partes invocam e se expressou em u) a y) e em jj) a nn) do Relatório, ainda que mediatamente se pretenda atacar o acto de liquidação de IRS.

Prevenindo a invocação do vício de “*petitionem brevis*”, afigura-se ao Tribunal Arbitral que as questões que deve solucionar são as seguintes:

1. O acto tributário de liquidação de IRS padece do vício de falta de fundamentação?
2. E do vício de falta de audição prévia do contribuinte antes da liquidação?
3. O acto tributário impugnado padece de qualquer outra desconformidade com a lei, nomeadamente com as seguintes disposições legais:
 - a) Alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS (redacção do Decreto-Lei 361/2007, de 02.11);
 - b) Alínea a) do n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS (redacção actual que corresponde à alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo em vigor até Outubro de 2007);
 - c) Alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do IMI que afecte a sua manutenção na ordem jurídica tributária?

As partes não manifestam discordância quanto à matéria factual carreada, por cada uma delas, para o processo. Têm é leituras diferentes das previsões das normas acima indicadas para concluíram depois pela conformidade com a lei do acto tributário ou pela desconformidade com a mesma.

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA E FUNDAMENTAÇÃO

Com relevância para a decisão que se vai adoptar são estes os factos que se consideram provados, indicando-se os documentos respectivos como fundamentação:

Quanto às operações económicas geradoras de mais-valias

- 1) Em 1998, a Requerente adquiriu, pelo valor de 18.177,31€, o prédio urbano, inscrito na matriz predial da freguesia de ..., concelho de ..., sob o n.º ..., que destinou à sua habitação própria e permanente – **número 7.º do pedido e artigo 3.º da resposta.**
- 2) Prédio urbano que a Requerente alienou em 6/12/2007, pelo valor de 125.000,00 € - **número 10 do pedido, artigo 5º da resposta e escritura junta pela requerente como documento n.º 11.**
- 3) Entretanto a Requerente em 22/12/2006, adquiriu, pelo valor de 162.500,00 €, o prédio urbano – apartamento T4 - inscrito na matriz predial da freguesia de ..., Concelho de ..., sob o n.º ..., o qual em data indeterminada afectou a sua habitação própria e permanente – **número 8 do pedido, artigo 4º da resposta e escritura aquisitiva junta com a designação de documento nº 10 pela requerente.**

As despesas suportadas em obras

- 4) A Requerente realizou despesas suportadas em obras concluídas em Outubro de 2009, no valor global de 24.804,50 €, que envolveram a alteração do imóvel referido na alínea anterior de T4 para T3 – **número 13 do pedido e artigo 73º da resposta.**
- 5) As “despesas suportadas em obras” realizadas no imóvel correspondem a “serviços de pinturas, reparação de paredes e tectos”, prestação de serviços correspondente a 18 753,75 euros, acrescendo 3 750,75 euros de IVA a 20%, ou seja, 24 804,50 euros, conforme factura 009 de 28.10.2009 emitida pelo contribuinte ... e recibo de quitação de 02.11.2009 – **documento nº 13 junto com o pedido e folhas 41 do PA junto pela requerida.**
- 6) A Requerente e a AT consideraram estas obras como sendo “obras de melhoramento” segundo a classificação dos nºs 5 e 6 do artigo 10º do Código do IRS e da alínea d) do nº 1 do artigo 13º do Código do IMI – **posição global assumida pela Requerente e pela AT ao longo do processo.**

Quanto às obrigações fiscais declarativas

IRS de 2007

- 7) Em **26/05/2008**, a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2007, na qual incluiu o respectivo Anexo G – Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais, não tendo, porém, declarado no respectivo quadro 5 qualquer intenção de reinvestir – **artigo 6º da resposta e documento 1 junto a mesma.**
- 8) Tal declaração não chegou a ser liquidada pela AT, porquanto, em **20/06/2008**, a Requerente apresentou Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2007, de substituição, na qual incluiu o respectivo Anexo G – Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais, tendo, declarado, a alienação onerosa do direito de propriedade do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ..., concelho de ..., sob o n.º ..., pelo valor de €125.000,00 e a intenção de reinvestir do montante de € 26.000,00 – **artigo 7º da resposta e documento 2 junto com a mesma.**
- 9) Em 29/5/2010, a Requerente substituiu a declaração de rendimentos modelo 3 de 2007, declarando a alienação do prédio urbano com o artigo ..., pelo valor de 125.000,00 € e manifestando a intenção de proceder ao reinvestimento do valor de 24.804,50 € - **número 11 do pedido, artigo 9º da resposta, documento 12 junto com o pedido e documento 3 junto com a resposta.**

IRS de 2008

- 10) Em 20/05/2009, a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2008, na qual não incluiu o respectivo Anexo G – Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais, não tendo aí indicado qualquer valor a reinvestir, tal como expressou na declaração de 2007 – **artigo 9º da resposta e documento 3 com ela junto.**

IRS de 2009

- 11) Em 17/06/2010, a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2009, na qual incluiu o respectivo Anexo G – Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais, tendo, declarado, como valor reinvestido o montante de € 24.804,51 – **número 14 do pedido, artigo 10º da resposta, documento 14 junto com o pedido e documento 5 junto com a resposta.**

IRS de 2010

- 12) Em 26/05/2011, a Requerente apresentou Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2010 – **artigo 11º da resposta e documento nº 6 junto com a mesma.**

Obrigação declarativa em sede de IMI

- 13) A requerente não procedeu à actualização da matriz predial do imóvel onde realizou a obras, nomeadamente, nos termos do artigo 13º nº 1 alínea d) do Código do IMI – **artigo 73º da resposta e números 87º a 102 do pedido.**

Validação das declarações de substituição em sede de IRS

- 14) A requerida aceitou e validou todas as declarações de substituição apresentadas pela requerente – **posição global da Requerente no pedido e posição global da AT na resposta, onde as partes partem deste pressuposto.**

Conhecimento pelo Serviço de Finanças da área do prédio da falta de alteração da matriz predial e não alteração oficiosa dos seus elementos

- 15) Em 01.04.2013 foi enviado ao Chefe de Serviço de Finanças de ..., pela Direcção de Finanças de ..., o ofício ... capeando o teor do procedimento de recurso hierárquico interposto pela requerente para ser arquivado naquele serviço – **folhas 2 do PA.**
- 16) Até à data da apresentação das alegações finais da Requerente não ocorreu a alteração oficiosa dos elementos da matriz, nomeadamente quanto à alteração

da tipologia do imóvel referido em 3), de T4 para T3 – **número 101º do pedido, documento nº 15 junto com o pedido e antepenúltima lauda das alegações escritas da Requerente.**

Não existe outra factualidade que seja relevante para a correcta composição da causa.

IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

- **O acto tributário de liquidação de IRS padece do vício de falta de fundamentação?**

Invoca a Requerente o incumprimento pela Requerida do preceituado no artigo 77º n.ºs 1 e 2 da LGT e no artigo 66º - 2 do Código do IRS, ou seja, a falta de fundamentação do acto impugnado.

Invoca ainda a sua desconformidade com a disciplina do artigo 268º - 3 da Constituição da República Portuguesa.

A fundamentação do acto tributário consta dos três documentos a que se alude na alínea c) do Relatório e evidencia que foi levada a efeito pela AT de forma “padronizada” e “informatizada”, atenta a natureza de “processo de massa” da liquidação anual do IRS (citando-se o parecer referido no nº 19 das alegações finais da requerida).

Ora, no caso trata-se, como invoca a AT, de uma situação em que não são exigíveis regras particulares de fundamentação, para além da exigência dos requisitos gerais constantes dos n.ºs 1 e 2 do artigo 77º da LGT. As exigências de fundamentação expressas no nº 1 do artigo 77º da LGT são em tudo idênticas às do nº 2 do artigo 66º do Código do IRS.

As exigências constitucionais a que alude a Requerente estão devidamente acauteladas, quer nos números 1 e 2 do artigo 77º da LGT, quer no nº 2 do artigo 66º do Código do IRS quanto aos actos tributários relativos a este imposto.

Não nos parece, pois, que face à forma como a AT expressou o acto de liquidação, ora em causa, na sequência de uma reclamação graciosa indeferida e de um recurso hierárquico indeferido, os quais versaram sobre essa temática, possa agora sustentar-se a falta de fundamentação do acto impugnado, como se das ocorrências que o antecederam não fosse permitido à contribuinte ter uma cabal percepção da razão ou razões de fundo que levaram a AT a proceder à liquidação do IRS.

O argumento decisivo para se concluir no sentido de que o acto de liquidação do IRS está suficientemente fundamentado, resulta do que se expressa no acórdão do STA citado pela requerida (de 17-06-2009 – processo 246/09) a que aderimos:

“Estando o conteúdo do acto tributário em sintonia com o resultado do procedimento administrativo de que aos contribuintes foi sendo dado conhecimento pela via adequada e

tendo estes reagido contra o acto de indeferimento de reclamação que está na origem do resultado espelhado na liquidação, não se verifica motivo determinante da anulação do acto tributário por falta de fundamentação”.

Foi o que ocorreu no caso vertente. A Requerente reclamou graciosamente e face ao seu indeferimento, recorreu hierarquicamente. Só depois da notificação da decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico veio a AT emitir o acto tributário. Reagiu a todas as decisões da AT e manifestou o seu dissentimento face aos argumentos por ela aduzidos.

Não se verifica, *in casu*, um “motivo determinante” que permita a anulação do acto de liquidação com o fundamento no incumprimento das normas invocadas pela Requerente.

- **E do vício de falta de audição prévia do contribuinte antes da liquidação?**

A Requerente invoca a falta de audição prévia antes da liquidação impugnada, com base no disposto no artigo 267º - 5 da Constituição e no artigo 60º da LGT.

A AT refere que no caso existia “dispensa de audição prévia” ao abrigo do artigo 60º-2 da LGT, uma vez que, na sua leitura, a falta da Requerente que consistiu em não apresentar elementos na declaração de IRS quanto à intenção de reinvestir as mais-valias, é que motivou a liquidação.

Acrescenta ainda que, neste caso, ocorre ainda uma “exclusão do dever de audição prévia” com fundamento no nº 1 do artigo 100º do Código do Procedimento Administrativo.

De facto afigura-se-nos que foi com “base na declaração do contribuinte” do ano de 2008 que a liquidação foi despoletada, mas essa liquidação parte de uma leitura do artigo 57º-3 do CIRS (redacção em vigor até Outubro de 2007) que é discutível.

Dizia a alínea a) do nº 3 do artigo 57º do Código do IRS (corresponde à alínea a) do nº 4 do artigo 57º do Código do IRS na redacção actual):

“Para efeitos do disposto nos n.ºs 5 a 7.º do artigo 10.º, devem os sujeitos passivos: mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração do ano da realização, indicando na mesma e nas declarações dos dois anos seguintes, os investimentos efectuados”.

Ora, o elemento literal da norma não permitirá a interpretação da lei levada à prática pela AT que vem exposta, nomeadamente, nos artigos 36º e 37º das alegações finais.

A norma em causa versa sobre duas realidades:

- **Manifestação da intenção de reinvestimento** – deve ser feita na declaração do ano da realização das mais-valias;

- **Indicação dos investimentos efectuados** – devem ser indicados na declaração do ano da realização e nas declarações dos dois anos subsequentes.

Não resulta expressamente da lei a obrigação declarativa de mencionar novamente nas declarações subsequentes à do ano da realização, a intenção de reinvestir. Muito menos a cominação legal de que a intenção anteriormente manifestada na declaração de rendimentos perde acuidade caso não seja reiterada nos anos subsequentes.

No entanto, não nos parece, como a seguir se irá expor, que por este motivo se deva concluir pela procedência o alegado vício de falta de audição prévia e que, por si só, tal conduza à anulação do acto impugnado.

Afigura-se-nos que a situação deste processo pode considerar-se abrangida pela exclusão do dever de audição prévia que resulta de uma leitura “a contrario” do nº 1 do artigo 100º do CPA, na medida em que, tal como se referiu a propósito do alegado vício de falta de fundamentação, o acto de liquidação de IRS não comportava qualquer facto novo (nem qualquer leitura da lei diferente) que não tivesse já sido objecto de discussão entre as partes, quer na reclamação graciosa, quer no recurso hierárquico.

Mesmo considerando que a AT omitiu esta formalidade essencial, também aqui se nos afigura determinante o que sobre a matéria refere o acórdão do Tribunal Central Administrativo de 25.01.2000, citado no artigo 52º das alegações finais pela AT, a que aderimos:

“Contudo, da preterição daquela formalidade não resultaram lesados os direitos do contribuinte, uma vez que a defesa contra o acto tributário se tornou efectiva através da presente impugnação. *Ou seja, uma vez que os direitos do contribuinte, com a omissão do direito de audição, não foram prejudicados, tal procedimento não assume carácter invalidante.*” Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 25/1/2000: (in “Bases Jurídico Documentais” <http://www.dgsi.pt/>)”.

Ora, a Requerente efectivou, sem que a aludida formalidade fosse cumprida, perante o Tribunal Arbitral, uma impugnação fazendo valer todos os seus direitos, pelo que, não tendo sido prejudicados, a mesma não assume carácter invalidante do acto tributário.

Neste caso, não procede, pelo exposto, o alegado vício de falta de audição prévia que permita, por si só, acarretar a anulação do acto de liquidação com o fundamento no incumprimento das normas invocadas.

O acto tributário impugnado padece de qualquer outra desconformidade com a lei, nomeadamente com as seguintes disposições legais:

- a) Alínea c) do nº 6 do artigo 10º do Código do IRS (redacção do Decreto-Lei 361/2007, de 02.11)

- b) Alínea a) do n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS (redacção actual que corresponde à alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo, em vigor até Outubro de 2007);
- c) Alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do IMI;
que afecte a sua manutenção na ordem jurídica tributária?

✓ **Quanto à alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS (redacção do Decreto-Lei 361/2007, de 02.11).**

O grande dissídio entre a AT e a contribuinte tem a ver, desde logo, com a leitura que é feita da alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, que tem a mesma redacção da disposição legal actualmente vigente e que diz o seguinte:

Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando: “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”.

A AT defende, em primeira linha, que a alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS configura uma obrigação declarativa que é independente da estabelecida, nomeadamente, na alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do IMI.

A Requerente propugna por leitura contrária, ou seja, que só existe obrigação declarativa das obras de “melhoramento” se isso resultar do artigo 13.º do Código do IMI.

Afigura-se-nos que as duas disposições devem ser interpretadas em conjunto, ou melhor, a norma do IRS remete para o cumprimento das obrigações fiscais declarativas em sede de IMI.

A este respeito já se pronunciou o Tribunal Central Administrativo Sul no acórdão de 15-12-2010, Processo 4319/10, in www.dgsi.pt:

“A interpretação da norma do artigo 10.º, n.º 6, do C.I.R.S., tem de ser conjugada com o disposto no artigo 13.º, n.ºs 1 e 3 alínea a), do CIMI, onde se estabelece o dever de requerer inscrição dos prédios na matriz no prazo de 60 dias após a conclusão das obras, mas igualmente se impõe, no n.º3 al. a), que o chefe de finanças deve proceder officiosamente a essa inscrição quando não se mostre cumprido o disposto no n.º1 em que se prevêem as situações em que a inscrição dos prédios nas matrizes e a alteração dos elementos referentes aos prédios já inscritos deve ser desencadeada pelos sujeitos passivos”.

Aliás, esta jurisprudência foi tirada com base na posição assumida pela AT em conclusões de um recurso que promoveu.

Nesta parte não se nos afigura em conformidade com a lei a interpretação levada à prática pela AT.

Com efeito, quando na alínea c) do nº 6 do artigo 10º do Código do IRS se diz “não seja requerida a inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras” (sublinhado nosso) não parece que se tenha pretendido criar uma nova obrigação declarativa, para além do que já resulta do artigo 13º do Código do IMI.

Nestes termos, o juízo sobre a legalidade do acto tributário, resultará da resposta que vier a ser dada sobre a sua conformidade face à norma da alínea d) do nº 1 do artigo 13º do Código do IMI, posto que o disposto na alínea c) do nº 6 do artigo 10º do Código do IRS para aí remete.

- ✓ **Quanto à alínea a) do nº 4 do artigo 57º do Código do IRS (redacção actual que corresponde à aléa a) do nº 3 do mesmo artigo, em vigor até Outubro de 2007).**

Já acima nos pronunciámos sobre a leitura que a AT levou à prática da alínea a) do nº 3 do artigo 57º do CIRS (correspondente à alínea a) do nº 4 do artigo 57º do CIRS na redacção actual) que mais uma vez se reproduz:

“Para efeitos do disposto nos n.ºs 5 a 7.º do artigo 10.º, devem os sujeitos passivos: mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração do ano da realização, indicando na mesma e nas declarações dos dois anos seguintes, os investimentos efectuados” (sublinhado nosso).

O elemento literal da norma não parece permitir a interpretação da lei levada à prática pela AT que vem exposta, nomeadamente, nos artigos 36º e 37º das alegações finais.

Não resulta expressamente da lei qualquer obrigação declarativa de mencionar novamente nas declarações subsequentes à do ano da realização, a intenção de reinvestir. Também não resulta da lei que seja “obrigatória a apresentação do Modelo 3 e do Anexo G” nos dois anos seguintes ao ano em que se manifestou a intenção de reinvestir, mesmo que não tenha num desses anos ocorrido qualquer reinvestimento. Muito menos a cominação legal de que a intenção anteriormente manifestada na declaração de rendimentos perde acuidade ou que a falta da apresentação do Anexo G, nestas circunstâncias, seja cominada com a perda do benefício fiscal.

Nesta parte também não se nos afigura em conformidade com a lei a interpretação levada à prática pela AT.

Aliás, a própria AT deixou cair este argumento em sede de fundamentação da decisão adoptada no recurso hierárquico, trazido, no entanto, outra vez para este pleito, como se

retira da leitura dos pontos 8 a 16 da decisão que incidiu sobre o recurso hierárquico (folhas 16 a 18 do PA), mantendo apenas o da falta de cumprimento pela Requerente da obrigação de alteração da matriz face às obras de melhoramento realizadas no imóvel destinado a habitação permanente, de acordo com a leitura que faz da alínea d) do nº 1 do artigo 13º do Código do IMI.

- **Quanto à alínea d) do nº 1 do artigo 13º do Código do IMI**

Dúvidas não existem de que a Requerente não procedeu à inscrição na matriz das alterações feitas no imóvel onde realizou o reinvestimento, no prazo de 24 meses sobre a data do início das obras (alínea c) do nº 6 do artigo 10º do Código do IRS), nem procedeu à mesma inscrição no prazo de 60 dias contados desde a data da conclusão das obras de melhoramento (alínea d) e nº 1 do artigo 13º do Código do IMI).

As partes classificam as alterações realizadas no bem imóvel identificado em 3) da matéria de facto assente, como sendo “obras de melhoramento” segundo a exemplificação do nº 5 e do nº 6 do artigo 10º do Código do IRS e ainda segundo a alínea d) do nº 1 do artigo 13º do Código do IMI.

Tais obras envolveram a alteração do imóvel de T4 para T3 e “serviços de pinturas, reparação de paredes e tectos”.

Os nºs 5 e 6 do Código do IRS aludem ao reinvestimento em “construção, ampliação ou melhoramento”. A alínea d) do nº 1 do artigo 13º do Código do IMI alude a “obras de edificação, melhoramento ou outras alterações”.

Afigura-se-nos, face ao tipo de alterações realizadas no bem imobiliário identificado em 3) da matéria de facto, que a classificação de “*obras de melhoramento ou outras alterações*” é a adequada.

Recapitemos as posições das partes quanto a esta matéria

A Requerente defende que “as obras de reinvestimento realizadas originaram mera adaptação interior do imóvel e que não são susceptíveis de provocar qualquer alteração da área do imóvel, nem dos elementos que influenciam a respectiva avaliação”.

E que a transformação de um T4 num T3 não é susceptível de obrigar a uma alteração da respectiva matriz.

Em síntese propugna pela seguinte leitura da previsão da norma ínsita na alínea c) do nº 6 do artigo 10º do CIRS: “a referida exigência legal, ... **visa aqueles casos em que as obras de reinvestimento fazem alterar o VPT de um imóvel e justificam a sua reavaliação**”, o que no caso não acontece.

A AT defende por seu turno que nestes casos “... de melhoramento do imóvel ... é necessário efectuar a inscrição das alterações da matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras para que o benefício da exclusão de tributação se verifique”.

Defende ainda que em parte alguma o legislador exige que as obras em causa (seja de construção, ampliação ou melhoramento do imóvel) **se traduzam numa alteração do valor patrimonial do imóvel.**

Acaba por concluir que mesmo que assim não fosse, as obras realizadas no caso em apreço, são claramente susceptíveis de alterar o VPT do imóvel em causa:

- “No que respeita à área bruta de construção e à área de implantação, a estas são aplicados coeficientes diferentes em função do tipo de área em causa, pelo que a tipologia de um prédio ser classificada como de T3 ou de T4 não é de todo indiferente em termos da determinação do seu VPT”.
- “No que respeita ao coeficiente de qualidade e conforto (Cq), este é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7 e minorado até 0,5, e obtém-se adicionando à unidade os coeficientes majorativos e subtraindo os minorativos”.
- As obras realizadas seriam pois susceptíveis de afectar a “qualidade construtiva” e esta depende designadamente do nível de qualidade dos revestimentos/acabamentos de acordo com os parâmetros da Portaria 1434/2007, de 06.11, o que pode alterar o valor patrimonial tributário.

Diz a alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do IMI:

“1 - A inscrição de prédios na matriz e a *atualização desta* são efectuadas com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo, no prazo de 60 dias contados a partir da ocorrência de qualquer dos seguintes factos:

d) Concluírem-se *obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio*”

Parece resultar do elemento literal da norma, excluindo naturalmente as obras de edificação, que apenas as obras de “melhoramento e outras alterações” “que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio” estão contidas na sua previsão.

Mas será que as obras realizadas pela Requerente “são claramente susceptíveis de alterar o VPT de um prédio”?

Como já se referiu essas obras envolveram a alteração do imóvel de T4 para T3 e ocorreram “serviços de pinturas, reparação de paredes e tectos”.

Quanto às pinturas, reparação de paredes e tectos, parece-nos excessiva a leitura que é feita no sentido de que sempre podiam afectar a “qualidade construtiva” e permitir um maior coeficiente de qualidade e conforto (Cq).

A questão que aqui se colocará será no sentido de questionar que se assim fosse, sempre que um contribuinte em geral pintasse a sua casa, reparasse paredes e os tectos da sua habitação, teria que promover a alteração da matriz visando a fixação de um novo VPT.

Ora, tal leitura da lei parece-nos levada a um limite que não se configura sustentável, face ao princípio da legalidade (estricta) que enforma o direito fiscal.

Quanto à alteração da tipologia do imóvel de T4 para T3 defende-se que no que respeita à área bruta de construção e à área de implantação, a estas são aplicados coeficientes diferentes em função do tipo de área em causa, pelo que a tipologia de um prédio ser classificada como de T3 ou de T4 não é de todo indiferente em termos da determinação do seu VPT.

Mas não se demonstra como é que esta habitação em concreto, que tinha uma certa área, pela simples alteração da sua planta de arquitectura, passou a ter, por esse facto, uma área diferente que permita atribuir-lhe legalmente um valor patrimonial tributário diferente.

Também aqui parece oportuno questionar que se assim fosse e como resulta do conhecimento e senso comuns, como se justificaria que tantos imóveis habitacionais, com iguais configurações construtivas iniciais e que sofreram alterações subsequentes nas suas tipologias, mantenham VPT iguais.

De qualquer forma, nestes autos, configura-se ser determinante para o sentido da decisão que se vai adoptar, a valoração do comportamento omissivo da AT quanto a esta temática.

Não se diga que o Chefe do Serviço de Finanças da área de localização do imóvel não teve conhecimento da situação de falta de cumprimento da obrigação da Requerente em sede de IMI.

Na alínea 15) da matéria de facto assente deu-se por provado que ao Chefe do Serviço de Finanças de ..., foi enviado pela Direcção de Finanças de ..., em 01.04.2013, o ofício ..., remetendo o teor do procedimento de recurso hierárquico interposto pela requerente, para ser arquivado naquele serviço – folhas 2 do PA. E do probatório da alínea 16) retira-se que a matriz predial do imóvel se encontra inalterada até, pelo menos, a data em que as alegações escritas da Requerente entraram no CAAD.

Ora resulta da posição assumida pela Requerente, não contestada pela AT, que não se promoveu a actualização da matriz nos termos da alínea a) do nº 3 do artigo 13º do Código do IMI. E se esse desiderato não se verificou, também se não promoveu uma nova avaliação do imóvel nos termos do nº 3 do artigo 33º do Código do IMI. E consequentemente não se aplicou à Requerente a coima pela eventual violação da obrigação declarativa prevista na alínea d) do nº 1 do artigo 13º do Código do IMI, em

conformidade com o artigo 117º n.º 2 do RGIT, tendo em conta a leitura da lei que a Requerida propugna.

Este comportamento omissivo inculca a ideia de que, na prática, a AT desconsiderou as obras realizadas pelo contribuinte como sendo hábeis a produzir uma alteração do VPT, pelo menos para um valor superior ao actual.

Esta omissão de alguma forma corrobora o entendimento que aqui se adopta de que estas obras em concreto, não preenchiam suficientemente os requisitos legais para “determinar a variação do valor patrimonial do prédio”, pelo que não estava a contribuinte obrigada a apresentar a declaração a que se alude no n.º1 do artigo 13º do Código do IMI, por força da parte final da alínea d) do n.º 1 do artigo 13º do mesmo Código.

Como consequência do acima exposto haverá que julgar-se procedente o pedido formulado pela entidade requerente perante o Tribunal Arbitral, uma vez que a liquidação de IRS levada a efeito pela AT não está em conformidade com a lei.

V. **DECISÃO**

Nos termos e com os fundamentos acima expostos julga-se procedente o pedido da Requerente visando a anulação da liquidação do IRS do ano de 2007 constante da “demonstração de liquidação de IRS” ..., datada de 28-11-2011, e sequentemente da “demonstração de liquidação de juros” com a referência “número da compensação ...” com data de 30.11.2011 e da “demonstração de acerto de contas” “identificação de documento ...”, anulando-se o acto por estar em desconformidade com a lei, dado o incumprimento do disposto na alínea c) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS (redacção do Decreto-Lei 361/2007, de 02.11), na alínea a) do n.º 4 do artigo 57º do Código do IRS (redacção actual que corresponde à alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo, em vigor até Outubro de 2007) e na alínea d) do n.º 1 do artigo 13º do Código do IMI.

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 12 217,51.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918.00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 07 de Fevereiro de 2014

O Árbitro,

Augusto Vieira

*Texto elaborado em computador nos termos do disposto
no artigo 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.*