

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 343/2014-T

Tema: IRS; mais-valias prediais

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

DECISÃO ARBITRAL

PROCESSO N.º 343/2014-T

Requerente: A...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

I. RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º ..., residente no ... Lisboa, adiante designado como “Requerente”, veio, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante o RJAT, requerer a constituição de tribunal arbitral.
2. A pretensão foi deduzida com vista à declaração de ilegalidade, e consequente anulação parcial, da liquidação de IRS n.º 2013 ..., de 6 de Agosto de 2013, referente ao ano de 2009, em que se apurou imposto a pagar no montante total de € 90.541,53, concretamente no que respeita à liquidação de imposto sobre as mais-valias realizadas pelo ora Requerente com a alienação do imóvel sito na Rua ..., n.º ... e ... e Rua ..., freguesia da Lapa, concelho de Lisboa, adiante designado por “Imóvel 1”, por não ter sido considerado o montante pago pelo direito ao uso de arrecadações do imóvel 1, nem o reinvestimento do valor de realização efectuado na aquisição e nas obras do imóvel sito no Largo da ..., n.º ..., adiante designado como “Imóvel 2”.

3. Ao pedido de constituição de tribunal arbitral correspondeu o registo 1164, validado e aceite em 22/04/2014 como processo em fase de procedimento arbitral.
4. Tendo o Requerente optado por não designar árbitro, foi designado, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, o colectivo de árbitros composto pelo Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, na qualidade de árbitro presidente, Dr. Jorge Carita, na qualidade de árbitro vogal e a Dra. Vera Figueiredo, na qualidade de árbitro vogal (cfr. acta de constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos autos e aqui se dá por reproduzida), notificada às partes em 09/06/2014.
5. A 26/06/2014 foi constituído o Tribunal Arbitral, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 2 e no n.º 3 do artigo 6.º do RJAT.
6. A resposta da AT (ou Requerida), para os efeitos do previsto no n.º 1 do artigo 17.º e o processo administrativo, para os efeitos do previsto no n.º 2 do artigo 17.º, ambos do RJAT, foram apresentados e notificados/comunicados ao Requerente e aos Árbitros, respectivamente, em 15/09/2014 e 16/09/2014.
7. O Requerente havia oportunamente apresentado reclamação graciosa do acto tributário em causa, em 24/09/2013, por entender que o mesmo violava o disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS, pelo que, na sequência de indeferimento expreso daquela reclamação, apresentou pedido de pronúncia arbitral, estando em causa, a título principal, a relevância de um reinvestimento do valor de realização da transmissão onerosa de um bem imóvel, afecto a habitação do Requerente, para efeitos de exclusão de tributação da correspondente mais-valia.
8. A AT apresentou resposta, propugnando dever o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, devendo ser mantida a liquidação nos exactos termos em que foi efectuada, com as legais consequências, por ausência de fundamento legal, absolvendo-se a AT do pedido.
9. No dia designado (06/10/2014) teve lugar, na sede do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa a primeira reunião do Tribunal Arbitral. O Requerente declarou não prescindir das testemunhas por si arroladas, tendo sido designado o dia

22/10/2014 para a realização da inquirição de testemunhas, à qual se seguiu a produção de alegações escritas, de modo sucessivo, a apresentar no prazo de 10 dias, tendo sido designado o dia 01/12/2014 para a prolação da decisão arbitral.

10. No dia 22/10/2014 teve lugar na sede do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa a segunda reunião do Tribunal Arbitral. Foram inquiridas duas testemunhas arroladas pelo Requerente, a saber: ... e O Requerente prescindiu da terceira testemunha por si arrolada. O Requerente requereu a junção aos autos de seis documentos. Os representantes da Requerida requereram que lhes fosse dado prazo para se pronunciarem quanto à oportunidade da junção e conteúdo dos documentos. O Tribunal Arbitral admitiu a junção e deu um prazo de 10 dias à Requerida para se pronunciar, findo o qual começa a contar o prazo de 10 dias para alegações da Requerente. O prazo para a prolação foi adiado para o dia 10/12/2014, tendo posteriormente sido adiado para o dia 26/12/2014.
11. A Requerida pronunciou-se em 05/11/2014 sobre a oportunidade e conteúdo dos documentos juntos aos autos, concluindo pela falta de oportunidade e de relevância dos documentos solicitando o seu desentranhamento do processo. O Tribunal Arbitral veio, contudo, a pronunciar-se no sentido de admitir a junção dos seis novos documentos, ao abrigo das alíneas c) e e) do artigo 16.º do RJAT.
12. Foram seguidamente apresentadas alegações sucessivas do Requerente em 13/11/2014 e da Requerida em 28/11/2014.
13. O Tribunal Arbitral decidiu solicitar ao Requerente os seguintes meios adicionais de prova, mediante despacho de 24/11/2014: i) alvará de licenciamento das obras de edificação; e ii) declaração modelo 1 de IMI relativa à alteração da matriz do imóvel 2 (Largo da ... n.º ..., Fração ...) após a conclusão das obras.
14. Em 10/12/2014, o Requerente apresentou justificação para a inexistência do alvará de licenciamento de obras, do qual estaria dispensado ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º do Regime Jurídico de Urbanização e Edificação (redacção em vigor à data dos factos, conforme a Lei n.º 60/2007, de 4 de Setembro). No que respeita à declaração

modelo 1 de IMI, o Requerente informou que não logrou encontrar cópia da referida declaração, dado que a mesma foi entregue em papel no serviço de finanças, não constando no sistema por motivo desconhecido.

15. Notificada a Requerida para se pronunciar sobre o requerimento do Requerente, a mesma apresentou a sua resposta em 16/12/2014.

16. Considerando a necessidade de diligências adicionais de prova e a complexidade do processo, o Tribunal Arbitral decidiu prorrogar por dois meses, nos termos do artigo 21.º n.º 2 do RJAT, o prazo para a prolação da decisão.

II. SANEAMENTO

17. Não foram suscitadas quaisquer questões prévias.

18. O Tribunal Arbitral é competente (alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do RJAT) e não se verificam quaisquer nulidades.

19. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3.º, 6.º e 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* do artigo 29º n.º 1 a) do RJAT.

III. MATÉRIA DE FACTO

a. Factos dados como provados

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

20. O Requerente adquiriu em 04/08/1989, por escritura pública de compra e venda e mútuo com hipoteca, a fracção autónoma com a letra ... do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia da ..., em Lisboa, sob o artigo ... (“Imóvel 1”), pelo preço de € 22.445,91, tendo declarado a aquisição do imóvel para habitação própria e permanente.

21. Em relação ao mesmo Imóvel 1, em 14/01/1994, o Requerente celebrou um acordo oneroso que lhe deu o uso exclusivo de quatro arrecadações pertencentes à Fracção “C” e contíguas à sua fracção (Fracção “E”), acompanhado da autorização para alteração do regime da propriedade horizontal, por parte das proprietárias das referidas arrecadações.
22. A alteração do título constitutivo de propriedade horizontal foi celebrada por escritura pública datada de 31/05/1994, nos termos da qual a “Fracção E” passou a ser constituída por um quarto, uma sala e seis compartimentos de arrecadação.
23. Em 2009 foi novamente alterado o título constitutivo da propriedade horizontal, tendo o Imóvel 1 passado a ser constituído por 3 divisões assoalhadas.
24. Por escritura realizada em 31/07/2008, o Requerente adquiriu um outro imóvel (doravante “Imóvel 2”) sito no Largo da ..., n.º ..., fracção ..., em Lisboa, pelo preço de € 182.500,00, tendo para o efeito contraído um empréstimo bancário no montante de € 150.000,00 e tendo declarado a aquisição do imóvel para habitação própria e permanente.
25. O Imóvel 1 foi alienado em 28/09/2009 pelo preço de € 480.000,00.
26. Em 20/01/2010, o BANCO... declarou ter recebido no ano de 2009 do Requerente os seguintes montantes a título de liquidação antecipada do Empréstimo n.º ..., contraído para aquisição do Imóvel 1: amortização de capital de € 56.318,36.
27. Em 20/01/2010, o BANCO... declarou ter recebido no Ano de 2009 do Requerente os seguintes montantes relativamente ao empréstimo n.º ..., contraído para aquisição de habitação própria e permanente: amortização de capital de € 70.000,00. Mais declara o BANCO... em 18.09.2013, que à data de 27/04/2011, relativamente ao empréstimo n.º ..., o Requerente tinha em dívida o montante de € 80.000,00, a título de empréstimo para aquisição do Imóvel 2, e o montante de € 29.270,42, a título de empréstimo para obras no mesmo Imóvel 2..
28. O Requerente em 1 de Fevereiro de 2011 alterou o seu domicílio fiscal para a morada do Imóvel 2.

29. O Requerente não requereu a inscrição das alterações introduzidas no imóvel 2 na matriz nos 24 meses seguintes à data em que iniciou as obras referentes a essas mesmas alterações.
30. Em 21/05/2010, o Requerente procedeu à entrega da sua declaração periódica de rendimentos para efeitos de IRS do ano de 2009, a qual originou imposto a pagar de € 2.914,94. Nessa declaração, o Requerente inscreveu a alienação do Imóvel 1 pelo montante de € 480.000,00 e a intenção de reinvestir a quantia de € 480.000,00
31. Em 01/08/2013 foi emitido Alvará de Utilização n.º .../UT/2013 que titula a autorização de utilização do edifício sito no Largo da ... n.º ... e ..., freguesia da
32. A AT, por considerar que o Requerente não chegou a concretizar o reinvestimento, procedeu, em 06/08/2013, à emissão da liquidação de IRS n.º 2013 ..., referente ao ano de 2009, na qual foi apurado imposto a pagar no montante de € 90.541,53, cujo saldo constante da demonstração de acerto de contas é de € 87.626,59, incluindo a demonstração da liquidação de juros compensatórios no montante € 9.150,52.
33. Em 10/09/2013, o Requerente apresentou uma declaração Modelo 3 de substituição referente a 2009, tendo alterado o Anexo G.
34. Em 25/09/2013 o Requerente apresentou a reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IRS n.º 2013 ..., com os seguintes fundamentos: foi realizado reinvestimento do valor de realização de € 312.016,25, nos 24 meses anteriores; por lapso, na declaração de IRS relativa a 2009, não foi declarado o reinvestimento nos 24 meses anteriores e a descrição do imóvel não estava correcta.
35. Em 04/12/2013, o Requerente fez o pagamento voluntário de parte da liquidação, no montante de € 16.737,25.
36. Notificado do projecto de decisão da reclamação graciosa e para o exercício do direito de audição prévia, o Requerente exerceu o mesmo em 19/12/2013.
37. Por despacho de 30/01/2014, a Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, pronunciou-se no sentido do indeferimento da reclamação.

38. Em 17/03/2014, foi o Requerente citado no âmbito do processo de execução fiscal n.º ... da realização de penhora sobre o Imóvel 2, efectuada em 21/02/2014, em virtude da falta de pagamento do montante de IRS apurado, sendo a totalidade da quantia exequenda e acrescido de custas no valor de € 71.859,78. Com vista ao levantamento da referida penhora e à suspensão do processo de execução fiscal, o Requerente prestou garantia bancária.

b. Factos não provados

39. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

40. Dos factos com interesse para a decisão da causa, o Tribunal considerou que não se provou a aquisição pelo Requerente de quatro arrecadações pertencentes à fracção C do imóvel sito na Rua ..., n.º ... e ... e Rua ...

c. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

41. A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informação oficiais.

42. O facto dado como provado no ponto 112 resultou da prova testemunhal produzida, que se revelou segura e credível. Efectivamente, quer a testemunha ..., quer a testemunha e ... afirmaram que o Requerente passou a habitar no Imóvel 2 no final do ano de 2010.

43. Quanto à ilegalidade invocada pela AT do despacho que admitiu a junção de documentos pelo requerente.

44. Face à argumentação expendida pela AT sem demonstrar a alegada ilegalidade e com o máximo respeito pela douta jurisprudência citada, importa referir que:

- No relatório do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (Dec. Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro) afirma-se: "*... tendo em vista conferir à arbitragem tributária a necessária*

celeridade processual, é adoptado um processo sem formalidades especiais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo...",

- Na alínea c) do citado artigo 18.º do RJAT dispõe-se que constitui princípio do processo arbitral: *"A 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"*, e na sua alínea e) refere-se ainda que o tribunal arbitral tem poderes para: *"A livre apreciação dos factos e a determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras de experiência e a livre convicção dos árbitros"*.

- Tudo isto está em consonância com os princípios da oficialidade e do inquisitório que inspiram o processo tributário: artigo 13.º do CPPT - V. Lopes de Sousa, Cod. Proc. Tributário, vol. I, 2011, p. 173, anotação a este artigo.

- Sobre o alcance do princípio do inquisitório se pronuncia no seu artigo 99.º a Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, de Diogo Leite Campos et al., 2012, p. 859, onde se lê na nota 2 que "o princípio do inquisitório vale para todos os tribunais fiscais que conheçam da matéria de facto".

45. Improcede assim a argumentação da AT quanto à admissão da junção dos documentos.

IV. DIREITO

46. Cabe ao Tribunal Arbitral constituído decidir sobre a invocada ilegalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2013 ..., de 6 de Agosto de 2013, referente ao ano de 2009, cujo saldo constante da demonstração de acerto de contas é de € 87.626,59, incluindo nota justificativa da liquidação de juros compensatórios, no montante de € 9.150,52.

47. Estando fixada a matéria de facto, o Tribunal Arbitral decidirá sobre a subsunção da matéria de facto dada como provada ao direito aplicável.

A. ***Questões decidendas***

48. Constituem questões decidendas nos presentes autos as que se indicam em seguida.

a. **Do valor de aquisição do Imóvel 1 para efeitos do cálculo da mais-valia**

49. No que concerne à primeira questão colocada ao Tribunal Arbitral relativa ao valor a considerar como valor de aquisição do Imóvel 1, o qual irá relevar para efeitos de cálculo da mais-valia.

50. O artigo do 46.º do Código do IRS, na redacção vigente antes da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, dispunha nos seguintes termos:

“1 - No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa.

2 - Não havendo lugar à liquidação da sisa, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.

3 - O valor de aquisição de 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.

4 - Para efeitos do número anterior, o valor do terreno será determinado pelas regras constantes dos n.os 1 e 2 deste artigo.“

51. O valor de aquisição para efeitos de determinação da mais-valia tributável em sede de IRS é, assim, em regra, o valor que serviu de liquidação para efeito de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT e já não Sisa), na data da aquisição. Caso não tenha havido liquidação de IMT, será o valor que serviria de base à liquidação se fosse devido IMT. E, no caso de imóveis construídos pelo sujeito passivo, é o valor patrimonial tributário (terreno e construção) inscrito na matriz.

52. No caso em apreço, o valor que serviu de liquidação para efeitos de IMT é o valor de € 22.445,91.
53. Questão diversa é saber se o valor da contraprestação paga pela utilização exclusiva das quatro arrecadações adicionais e autorização para a alteração do título constitutivo da propriedade horizontal deverá ou não fazer parte do valor de aquisição da “Fracção E”, à luz do supra citado artigo 46.º do Código do IRS.
54. Invoca o Requerente, já em fase de Alegações, o Acórdão do Tribunal Arbitral a funcionar junto do CAAD no processo n.º 86/2012-T, do qual transcrevemos as partes relevantes para o caso em apreço:

“(…)Por isso, o que releva para efeitos de apurar se há aquisição de um novo direito de propriedade gerado através de construção pelo proprietário é apenas o tipo de obras realizadas, havendo aquisição quando se puder afirmar que o direito de propriedade deixou de ter o conteúdo que tinha anteriormente. Isto é, estaremos perante um imóvel construído pelo sujeito passivo quando o resultado das obras efectuadas puder ser considerado como um imóvel diferente do preexistente.

Na interpretação daquele conceito de «aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos», não tem de se entender que apenas a construção total dos imóveis seja relevante, nem será razoável tal entendimento, pois não haverá razão para distinguir entre as situações de construção totalmente nova de um prédio e outras em que houve construção a partir de ruínas ou com manutenção apenas de uma parte insignificante de um prédio pré-existente).(…)

*Por isso, sem fazer apelo a analogia, poderá e deverá densificar-se, através de mera interpretação declarativa, o alcance daquele conceito de «aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos», esclarecendo em que situações se deverá entender que as obras efectuadas pelo sujeito passivo em imóvel seu geram um novo direito de propriedade, preenchendo o conceito de aquisição para efeito de mais-valias.
(…)*

Na verdade, não seria congruente um sistema fiscal em que se desse relevância a obras de modificação de prédios para efeitos de contribuição autárquica e se entendesse, para outros efeitos, que o direito real respectivo se manteve inalterado.

À face do art. 14.º, n.º 1, alínea d), do Código da Contribuição Autárquica, é obrigatória a inscrição de prédios ou actualização da matriz quando se concluírem obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam determinar alguma variação do valor tributável do prédio.

E, nos termos do n.º 2 do art. 13.º do mesmo Código, «cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente será considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discriminará também o respectivo valor tributável», independentemente de estar ou não constituída propriedade horizontal.

Resulta deste n.º 2 do art. 13.º que deverá entender-se que se está perante um novo direito de propriedade sobre imóvel, para efeitos fiscais, quando as obras realizadas criaram num prédio preexistente uma parte susceptível de utilização independente (seja ou não constituída propriedade horizontal). E, está ínsito no art. 14.º, n.º 1, alínea d), do Código da Contribuição Autárquica, que haverá uma alteração do conteúdo do direito de propriedade, relevante para efeitos fiscais, sempre que de obras de edificação, melhoramento ou alteração resulte uma alteração do valor tributável do prédio.”

55. A redacção actualmente em vigor da alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do IMI dispõe que “A inscrição de prédios na matriz e a actualização 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: (...) Concluírem-se obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio;”
56. No caso em apreço, está-se perante uma situação diversa da do Acórdão supra citado, dado que existem duas alterações jurídicas a nível do título da propriedade horizontal, a primeira, em 1994, com a afectação das quatro arrecadações da Fracção

“C” preexistente à Fracção “E” (Imóvel 1), e uma segunda alteração, em 2009, com a modificação da composição do Imóvel 1, em que as referidas arrecadações passaram a fazer parte integrante da fracção como novas assoalhadas.

57. Qualquer uma das alterações acima referidas terão tido consequências em sede de IMI, com a consequente actualização da matriz e alteração em sede das colectas respectivas.
58. Assim sendo, admitimos que essas actualizações, com impacto imediato em sede de Contribuição Autárquica e/ou IMI não poderão deixar de ter impacto também em sede de valor de aquisição, para efeitos de cálculo da mais-valia tributável em sede de IRS.
59. Com efeito, o objecto jurídico (Imóvel 1) propriedade do Requerente adquirido em 1989 não é o mesmo objecto jurídico vendido em 2009, dada a alteração da sua composição em dois momentos distintos: i) em 1994, com a afectação de quatro arrecadações à Fracção “E”, e ii) em 2009, com transformação das referidas arrecadações em divisões assoalhadas.
60. Refira-se que, embora não seja este o objecto do presente julgamento, é convicção do Tribunal Arbitral que não era legalmente possível alienar o direito de propriedade sobre as quatro arrecadações, na medida em que as mesmas não eram fracções autónomas do prédio em propriedade horizontal de que fazia parte a Fracção “E”.
61. Deste modo, o negócio jurídico realizado entre os proprietários das Fracções “C” e “E”, que consistiu em o primeiro ceder o seu direito de utilização exclusiva sobre as quatro arrecadações a favor do segundo, mediante o pagamento de uma contraprestação em dinheiro, e consequente formalização mediante a alteração do título constitutivo da propriedade horizontal, alterou de forma definitiva a composição e o valor das Fracções “C” e “E”, pelo que seria difícil entender que tal não releve para efeitos de consideração como custo de aquisição das mesmas.
62. Deverá, assim, concluir-se que para efeitos de cálculo da mais-valia tributável em sede de IRS deverá ser abatido ao valor de realização do Imóvel 1, o respectivo custo de

aquisição, no montante de € 22.445,91, bem como a contraprestação paga em 1994 pela utilização exclusiva de quatro arrecadações, que vieram a integrar-se na Fracção “E”, mediante alterações sucessivas do título constitutivo de propriedade horizontal, no montante de € 42.397,82

63. Consequentemente, é de concluir que ocorreram em 1994 e em 2009 duas modificações relevantes da “Fracção E”, objecto do direito de propriedade do Requerente, que, como tal, deverão relevar para efeitos de cálculo da mais-valia, nos termos dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a), e 46.º, n.º 3, do Código do IRS.

64. Na medida em que a aquisição do direito de propriedade sobre a Fracção “E” ocorreu em 1989 e a aquisição do direito de utilização exclusiva das quatro arrecadações ocorreu em 1994, data da primeira alteração do título constitutivo da propriedade horizontal, haverá que aplicar os coeficientes de desvalorização da moeda previstos no artigo 50.º do Código do IRS e na Portaria n.º 772/2009, de 21 de Julho (e não a Portaria n.º 785/10, de 23 de Agosto, citada pelo Requerente, a qual é aplicável aos bens alienados em 2010).

65. Assim, o valor de aquisição da Fracção “E” será de € 22.445,91, actualizado com o coeficiente de desvalorização da moeda aplicável a 1989, acrescido do valor de € 42.397,82, valor este igualmente actualizado de acordo com o coeficiente de desvalorização da moeda aplicável a 1994

b. Do reinvestimento do valor de realização na aquisição do Imóvel 2

66. Apurado o valor de aquisição relevante para efeito de cômputo da mais-valia, coloca-se a questão de saber se existiu reinvestimento do valor de realização resultante da transmissão onerosa do Imóvel 1, afecto a habitação do Requerente, para efeito de exclusão de tributação da referida mais-valia.

67. Com efeito, é fundamento do acto tributário a não concretização do reinvestimento inserido na declaração Modelo 3 de IRS do ano de 2009, entregue em 21/05/2010, reinvestimento este declarado no montante de € 480.000,00.

68. Conforme refere a Requerida na proposta de decisão da Reclamação apresentada pelo Requerente: *“Não tendo vindo a concretizar o reinvestimento, os serviços procederam à liquidação aos 06-08-2013, sem considerar a aludida intenção de reinvestir, o que originou imposto a pagar na importância global de € 87.626,59 (...).”*
69. Cumpre ao Tribunal Arbitral aferir da correcta interpretação do disposto no artigo 10.º do Código do IRS.
70. Neste contexto dispõem os números 1, 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS, na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro¹ (Lei do Orçamento do Estado para 2009), nos seguintes termos (negrito nosso):

Artigo 10.º

Mais-valias

1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis; (...)

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

a) Se, no prazo de 36 meses contados da data de realização, o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território

¹ Nos termos do número 3 do artigo 69.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, *“A alteração do período de reinvestimento a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, na redacção dada pela presente lei, é aplicável às situações em que o período de 24 ou 12 meses ainda está vigente ou se extingue no ano de 2009.”*

de outro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

b) Se o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea anterior desde que efectuada nos 24 meses anteriores; c) Para os efeitos do disposto na alínea a), o sujeito passivo deverá manifestar a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando, na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação, o valor que tenciona reinvestir;

d) (...)

6 - Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando:

a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado;(...)

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.”

71. A situação em apreço está prevista na alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, na medida em que a aquisição do Imóvel 2 – objecto do suposto reinvestimento – ocorreu em momento anterior ao da realização da mais-valia.

72. Considerando a data de aquisição do Imóvel 2, que ocorreu no dia 31/07/2008, e a data da venda do Imóvel 1, que ocorreu no dia 28/09/2009, poderá dar-se por verificado o requisito temporal do reinvestimento, ou seja, a aquisição do Imóvel 2 ocorreu nos 24 meses anteriores à realização da mais-valia com a venda do Imóvel 1, mais precisamente a referida aquisição ocorreu 14 meses antes da venda.

73. Contrariamente ao alegado pela Requerida, a redacção em vigor do artigo 10.º do Código do IRS aplicável ao caso *sub judice* é a redacção resultante da aprovação do OE para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), acima transcrita, sendo de considerar, igualmente, a disposição transitória do artigo 69.º da Lei do OE para 2009, que estabelece que a nova redacção é aplicável às situações em que o período de 24 ou 12 meses ainda está vigente ou se extingue no ano de 2009.
74. Não restam, assim, dúvidas sobre o prazo de reinvestimento aplicável ao caso em apreço: 24 meses, na situação de reinvestimento “retroactivo”.
75. Contudo, o elemento temporal não é o único que deverá ser observado para cumprimento das condições do regime de reinvestimento.
76. Assim, haverá que aferir qual o montante que poderá ser objecto de reinvestimento na aquisição do Imóvel 2.
77. Nos termos da alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, desde logo, ao valor da realização, para efeitos de reinvestimento, será deduzida a amortização de empréstimo contraído para a aquisição do mesmo imóvel.
78. Ora, no caso em apreço, ficou demonstrado pelas declarações emitidas pelo BANCO... em 20/01/2010 (Documento n.º 7 junto ao pedido de pronúncia arbitral) que o Requerente efectuou entregas para amortização de dívidas com aquisição de habitação própria e permanente (Empréstimo n.º ...) e em 20/09/2013 (cfr, documento junto pelo ora Requerente em audiência de inquirição de testemunhas havida em 22/10/2014, cuja junção foi admitida por este Tribunal Arbitral) que foi liquidado antecipadamente pelo Requerente o Empréstimo n.º ..., no montante de € 56.318,36 (cfr. Documento n.º 7 junto ao pedido de pronúncia arbitral).
79. Conclui-se que, para aquisição do Imóvel 1, foi contraído empréstimo bancário, no montante de € 56.318,36, e que o valor ainda em dívida em 2009 deverá ser deduzido ao valor de realização para efeitos de cômputo do valor de reinvestimento relevante (valor que obrigatoriamente tem que ser reinvestido para gerar exclusão de tributação das mais-valias).

80. Assim, considerando o valor de venda do Imóvel 1 de € 480.000,00, deduzido do valor do empréstimo bancário contraído para aquisição do mesmo Imóvel 1 e ainda em dívida e objecto de amortização em 2009, o valor de realização que terá que ser objecto de reinvestimento ascende a € 423.605,60 ($€ 480.000,00 - € 56.318,36 = € 423.605,60$).
81. A questão que se coloca em seguida é a de saber se o Requerente reinvestiu total ou parcialmente esse montante na aquisição do Imóvel 2.
82. Com efeito, o Imóvel 2 foi adquirido pelo valor de € 182.500,00, em parte com recurso ao crédito, no valor de € 150.000,00.
83. Assim, deveria ser excluído do reinvestimento o montante do pagamento do preço de aquisição do Imóvel 2 que tenha resultado de empréstimo bancário, ou seja, € 150.000,00, sendo relevante para efeitos de reinvestimento somente o montante de € 32.500,00 ($€ 182.500,00 - € 150.000,00 = € 32.500,00$).
84. Contudo, vem o Requerente alegar que deveria ser dada relevância à amortização do empréstimo contraído para aquisição do Imóvel 2, realizada com o valor de venda do Imóvel 1. Deste modo, seria de considerar como valor reinvestido na aquisição do Imóvel 2, o montante de € 102.500,00 ($€ 182.500,00 - € 150.000,00 + € 70.000,00 = € 102.500,00$).
85. Cita o Requerente para o efeito o Acórdão 892/08 do STA, datado de 11/02/2009, cujo sumário se transcreve infra:

I - Os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar encontram-se excluídos da tributação em sede de IRS (mais valias) no caso da aquisição de novo imóvel com a mesma destinação ter ocorrido nos 12 meses anteriores à data da realização do produto daquela alienação (alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS).

II - Todavia, essa exclusão não acontece se o contribuinte para a aquisição do novo imóvel recorreu a crédito bancário.

86. Importa, pois, analisar em maior detalhe as conclusões a que chega o STA neste Acórdão:

“Não se crê que assista razão ao recorrente, mau grado o seu esforço argumentativo centrado na explicitação dos fluxos financeiros que tiveram lugar na sua esfera de sujeito passivo (conclusões J. a M.), uma vez que, quer na situação configurada na alínea a), quer na alínea b), o decisivo é que se faça prova do produto da alienação ter sido utilizado na aquisição do novo imóvel destinado a habitação.

De facto, a lei não deixa dúvidas ao exigir que é o produto da alienação que tem de ser reinvestido e não quaisquer outras quantias ainda que obtidas por intermédio de crédito bancário. (...)

E certo é que a resposta a essa questão necessariamente tem de ser encontrada no probatório, sendo só a partir da factualidade aí assente que se torna admissível estabelecer o nexos de causalidade entre o novo investimento e o produto da alienação do imóvel destinado a habitação.

Ora, em boa verdade, não se pode afirmar que exista um reinvestimento, mas antes um diferente investimento no caso da aquisição de uma segunda habitação com recurso a crédito bancário, ainda que essa aquisição tenha ocorrido antes da alienação da primeira.(...)

Nexo causal esse que, como vimos, não pode ser estabelecido no caso dessa aquisição se ter concretizado por recurso a crédito bancário. (...)

Na realidade, o que se torna decisivo, em face da lei, para a exclusão da tributação em sede de IRS (mais valias) é a prova de que foi feito um reinvestimento, ou seja que o produto da alienação tenha sido utilizado na aquisição de outro imóvel destinado a habitação, ónus que impende por igual sobre todos os contribuintes em circunstâncias idênticas, aí não se questionando a eventual diferença da sua capacidade contributiva globalmente considerada.”

87. Cita o Requerente o comentário a este Acórdão que consta da Revista Fiscalidade, n.º 38, Abril-Junho 2009, p. 163 e ss., que defende que *“embora o Acórdão não tenha referido a possibilidade de recorrer ao crédito desde que se proceda à sua amortização aquando da posterior realização da mais-valia, entendemos que a tónica colocada pelo STA na questão da prova torna a mesma admissível. Isto porque a referida amortização permitiria demonstrar o nexo de causalidade, exigido no Acórdão, entre a aquisição do novo imóvel e o produto da alienação do antigo”* (p. 166, com negrito nosso).
88. Refira-se, ainda, o Acórdão 950/12 do STA, datado de 16/11/2013, que estabelece que *“Estando assente que para adquirem o novo prédio também recorreram a um empréstimo bancário, o montante do empréstimo não pode fazer parte do capital reinvestido. É que esse montante não tem qualquer nexo de causalidade com o produto da alienação, sendo uma “nova” quantia investida num outro imóvel. Sobre a repercussão que o empréstimo bancário tem na exclusão da tributação das mais-valias, formou-se jurisprudência consolidada de que «o reinvestimento a que se referia o artigo 10º, nº 5 al. a) do CIRC e que levava à exclusão da tributação, era apenas o reinvestimento do produto da alienação, com exclusão do reinvestimento de um empréstimo bancário» (cfr. acs. do STA de 12/3/2003, rec nº 01721/02, de 28/1/2004, rec. 01359/03, de 3/3/2004, rec. nº 01774/03, de 20/4/2004, rec. nº 01876/03, de 24/7/2004, rec nº 02053/03, de 28/9/2006, rec. nº 0125/06, de 24/3/2010, rec nº 01241/09). Apenas a diferença entre o valor do empréstimo e o valor do prédio adquirido é que constitui reinvestimento para efeitos de integração na delimitação negativa expressa no nºs 5 do artigo 10º do CIRC.”* (sublinhado nosso).
89. E consagra o Acórdão 07529/14 do Tribunal Central Administrativo Sul, *“Quer isto dizer que o que é reinvestido é o produto da alienação. Se o vendedor da primeira habitação (que gera as mais valias) comprar uma segunda habitação com dinheiro emprestado por um banco, em rigor não há um reinvestimento, mas um novo investimento sem nexo de causalidade com a primeira venda; Nestes termos, para efeitos da exclusão tributária prevista no artº.10, n.º 5, do CIRS, desde que na aquisição do novo imóvel destinado a habitação do contribuinte seja utilizado o produto de empréstimo para esse fim, apenas a diferença entre o montante do*

empréstimo e o valor de aquisição da nova habitação poderá ser considerado como valor de realização reinvestido; (...)”

90. Face ao supra exposto, para ser considerado reinvestimento relevante teria que existir um nexo de causalidade entre o valor de realização da mais-valia resultante da venda do Imóvel 1 e a amortização extraordinária do empréstimo contraído para a aquisição do imóvel 2.
91. Não tendo sido provado este nexo de causalidade, só poderá ser considerado como reinvestimento relevante a parte do valor de aquisição do Imóvel 2, excluída do valor do empréstimo bancário concedido para esse efeito, ou seja, o montante de reinvestimento relevante será a diferença entre o valor de aquisição do Imóvel 2 (€ 182.500,00) e o valor do empréstimo bancário concedido para essa aquisição (€ 150.000,00), ou seja, € 32.500,00.
92. Equiparar a amortização do empréstimo a um “reinvestimento”, apesar de todo o mérito que a mesma possa ter, parece a este Tribunal Arbitral uma interpretação que vai para além da letra e do espírito da norma, ainda para mais quando o referido nexo de causalidade não se mostra provado.

c. Da afetação do Imóvel 2 à habitação do Requerente

93. Continuando a análise da verificação dos requisitos do regime de exclusão de tributação das mais-valias, haverá que aferir se, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º *a contrario* do Código do IRS, o Requerente afectou o imóvel à sua habitação (ou do seu agregado familiar) **“até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado”**.
94. Sustenta a Requerida na decisão de indeferimento da Reclamação que, tendo a aquisição do novo imóvel ocorrido antes da transmissão daquele que deu causa à mais-valia, o prazo para a fixação de habitação própria e permanente no imóvel em que se concretizou o reinvestimento é de seis meses contados do fim do prazo de 24 meses para concretizar o reinvestimento. No caso (dado o reinvestimento ser anterior à transmissão) esse prazo contar-se-ia da data da compra (31 de Julho de 2008),

terminando assim tal prazo (globalmente de 30 meses) em 31 de Janeiro de 2011. O ora Requerente apenas alterou o seu domicílio fiscal para o imóvel sito no Largo da ..., n.º ..., fracção .. em 01/02/2011, fora do prazo de seis meses de que dispunha. Logo o benefício de exclusão da tributação previsto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS não se aplica ao ora Requerente.

95. Posição diversa tem o Requerente, que sustenta que tendo o Imóvel 2 sido adquirido a 31/07/2008, o prazo de 24 meses para o reinvestimento terminou a 31/07/2010, e que os seis meses devem contar-se após o termo deste prazo, ou seja, terminam precisamente a 01/02/2011, data em que o Requerente alterou o seu domicílio fiscal. Por outro lado, defende o Requerente que os sujeitos passivos não têm o dever de alterar o domicílio fiscal logo no próprio dia da sua mudança.
96. O Tribunal Arbitral já se pronunciou sobre a contagem do prazo da alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS.
97. Assim, no Processo n.º 60/2012-T, veio este douto tribunal decidir que *“Da contagem de ambos os prazos por referência ao momento da realização, resulta que, em bom rigor, o legislador previa, então, como continua a prever actualmente, efectivamente, não dois prazos, mas antes um único prazo, ao tempo com a duração total de 36 meses, para a concretização do reinvestimento relevante, o qual se iniciava 12 meses antes do momento da realização e terminava 24 meses após este. E esta conclusão é relevante para a boa interpretação do n.º 6 do mesmo artigo, em concreto para a contagem dos prazos nele fixados por referência ao fim do prazo estabelecido no número 5.(...), por termo do prazo referido no n.º 5 do art. 10º do CIRS deverá entender-se o fim do referido prazo único com a duração global de 36 meses, que o mesmo é dizer o fim do prazo de 24 meses contado do momento da realização da mais-valia em causa.”* (Decisão do CAAD Processo n.º 60/2012-T).
98. No mesmo sentido, a decisão arbitral no Processo 61/2012-T, que dispõe que *“(...)Não parece haver dúvidas que o prazo para afectar o imóvel adquirido a habitação própria e permanente dos ora requerentes é de 42 meses (36 meses + 6 meses), contados a partir de Janeiro de 2010, isto é, a partir da data da alienação da*

fracção autónoma que era a habitação própria dos sujeitos passivos ora requerentes. Neste mesmo sentido veja-se a própria AT, em resposta a um pedido de informação vinculativa, no teor da informação n.º.../07 de 02-11-2007, com despacho concordante da Directora de Serviços do IRS, ao afirmar que «para que tal benefício tenha lugar e tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o requerente deverá afectá-lo à sua habitação própria ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado, i.é. 24 + 6 meses,...». (Note-se que a resposta ao pedido de informação vinculativa supra mencionado refere-se a factos tributários ocorridos antes da entrada em vigor da Lei 64-A/2008 de 31 de Dezembro, a qual alargou de 24 para 36 meses o prazo para efectuar o reinvestimento. Dito de outra forma, o prazo legalmente previsto para efectuar o reinvestimento, no concerne aos factos tributários em análise no pedido de informação vinculativa supra referido era de 24 meses, contados a partir da data da alienação do imóvel destinado exclusivamente a habitação própria e permanente do sujeito passivo).”

99. Assim, face ao supra exposto, cumpre decidir se o prazo de 6 meses para afectar o Imóvel 2 a habitação própria e permanente do sujeito passivo se conta a partir da data da alienação do Imóvel 1 ou da data da aquisição do Imóvel 2.
100. O Requerente e a Requerida parecem concordar em que a contagem do prazo de 6 meses para afectação do Imóvel 2 a habitação própria e permanente deve ser feita a partir da data da aquisição do Imóvel 2, ou seja, da data da concretização do reinvestimento.
101. Assim, o Requerente e a Requerida concluem que o prazo de afectação a habitação deverá ser de 30 meses (24 meses + 6 meses) no total, contado da data da aquisição do Imóvel 2, ou seja, terminando em 31/01/2011 ou 01/02/2011, respectivamente.
102. Não é esta, contudo, a posição vertida nas decisões do tribunal arbitral supra citadas, que indicam como data relevante para a contagem do prazo a data da alienação do Imóvel 1, gerador da mais-valia. Somente a partir desta data está verificado o facto

tributário – mais-valia – e é a partir da realização da mesma que deverão ser contados os prazos para o reinvestimento.

103. Assim sendo, o reinvestimento não poderá retroagir mais de 24 meses, nem ser postecipado mais de 36 meses, face à data da alienação do imóvel do qual derivam as mais-valias.
104. Verificando-se estar o reinvestimento concretizado neste prazo de 24 meses anteriores à alienação, como deverão contar-se os prazos do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS?
105. Recorrendo novamente às decisões do CAAD supra citadas, os prazos do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS deverão ser contados da data da alienação do imóvel gerador da mais-valia e não da data da aquisição do imóvel objecto do reinvestimento.
106. Assim, verificando-se que a aquisição do imóvel objecto de reinvestimento ocorreu nos 24 meses anteriores à alienação do imóvel gerador da mais-valia, para efeitos da verificação dos prazos do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, deverá dar-se relevância ao prazo de reinvestimento previsto na alínea a) do n.º 5 do mesmo artigo, ou seja, 36 meses.
107. Face ao supra exposto, a afectação do Imóvel 2 a habitação própria e permanente do Requerente deveria ter decorrido no prazo de 42 meses (36 meses + 6 meses), contados da alienação do Imóvel 1, ou seja, até 28/03/2013. Logo, esta é uma condição que se dá por verificada no caso dos autos.
108. No que respeita à questão controvertida sobre se “habitação própria e permanente” se pode confundir com “domicílio fiscal”, a jurisprudência dominante nega esta conclusão.
109. A título exemplificativo, cita-se o Acórdão 590/11 do STA de 23/11/2011, referido pelo Requerente segundo o qual, *“O facto dos sujeitos passivos não terem comunicado a mudança de domicílio para o prédio relativamente ao qual pediram a isenção de IMI, por si só, não indicia que não têm habitação própria e permanente nesse prédio. A morada em certo lugar, a habitatio, pode demonstrar-se através “factos justificativos” de que o beneficiado fixou no prédio o centro da sua vida pessoal”*.

110. Assim como as decisões arbitrais nos processos 37/2013-T e 103/2013-T.
111. Desta forma, a alteração do domicílio fiscal, nos termos do disposto no artigo 19.º da Lei Geral Tributária, não deverá relevar de modo exclusivo e determinante, para efeitos de contagem do prazo para afectação do imóvel a habitação.
112. Conforme ficou demonstrado pela documentação carreada para o processo e pela prova testemunhal produzida, o Requerente habita o Imóvel 2 desde o final de 2010, pelo que a formalidade constante na comunicação de alteração do domicílio fiscal per si não invalida a conclusão de que o mesmo afectou o Imóvel 2 a habitação própria e permanente ainda durante 2010.
113. Conclui-se, assim, pela verificação do requisito da alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS pelo que deverá ser considerado que o Requerente afectou o Imóvel 2 à sua habitação própria e permanente dentro do prazo legal previsto, pelo que se deverá considerar aplicável a exclusão de tributação prevista na alínea c) do artigo 10.º do Código do IRS.

d. Do reinvestimento efetuado em obras realizadas no Imóvel 2

114. Alega por último o Requerente que, dado o estado de ruína parcial do Imóvel 2 e das obras profundas realizadas, que implicaram a sua demolição parcial, deverá ser considerado que o Requerente efectuou o reinvestimento do valor de realização na aquisição do Imóvel 2, adquirido uns meses antes da realização da mais-valia, e na realização de obras nesse mesmo Imóvel 2.
115. O valor deste reinvestimento ascenderia a € 209.516,25, valor este resultante da diferença entre o custo das obras e o montante do financiamento obtido para o efeito (crédito no valor de € 29.270,42)
116. A este respeito cumpre analisar se será admissível, face à redacção da alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, o reinvestimento em “melhoramento de outro imóvel” adquirido anteriormente à data da realização da mais-valia, ou seja, à alienação do imóvel 1.

117. Cite-se, desde logo, o Acórdão n.º 996/07 do STA, de 13/02/2008, o qual decidiu nos seguintes termos: “A alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares apenas contempla a “aquisição a que se refere a alínea anterior” – seja, a da “propriedade de outro imóvel” ou “de terreno para construção” -, que não a “construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel””.
118. Esta posição foi seguida por este douto tribunal na Decisão proferida no Processo n.º 84/2012-T, que determinou numa situação de reinvestimento na construção de um imóvel anterior à alienação do imóvel gerador de mais-valias, “(...) só podem ser considerados os valores suportados nos vinte e quatro meses posteriores à alienação, devidamente comprovados e com exclusão do recurso ao crédito bancário.”.
119. A este respeito refira-se o Anteprojecto da Reforma do IRS elaborado pela Comissão para a Reforma do IRS, datado de Julho de 2014, que conclui o seguinte: “O regime de exclusão de tributação das mais-valias decorrentes da alienação de imóveis destinados à habitação própria e permanente não contempla a possibilidade de o reinvestimento do valor de realização ocorrer parceladamente, antes e depois da alienação. Tal prejudica os contribuintes que optem pela construção de imóvel para habitação própria e permanente, adquirindo o terreno ou iniciando a construção antes da alienação e concluindo aquela em data posterior. Ocorrem assim situações de manifesta desigualdade, quer em relação aos casos de aquisição directa, quer às situações em que a aquisição do terreno e a construção acontecem em momento posterior ao da alienação, o que importa corrigir. (...)”.
120. A situação acima descrita foi corrigida com a entrada em vigor da nova redacção dos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS, dada pela Lei n.º 82-E/2014 de 31 de Dezembro.
121. Contudo, dispõe o artigo 17.º da referida Lei que a nova redacção do artigo 10.º do Código do IRS somente se aplicará às mais-valias apuradas a partir de 1 de Janeiro de 2015. Não foi dada, assim, natureza interpretativa à nova redacção do artigo 10.º do Código do IRS.

122. Assim sendo, considerando as disposições em vigor à data da prática do facto tributável, para efeitos do reinvestimento previsto nas disposições da alínea b) do n.º 5 e alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, somente serão de considerar os valores incorridos com a aquisição do Imóvel 2 e não com as obras realizadas no mesmo imóvel.
123. Para o efeito de ser considerado o reinvestimento em obras realizadas no Imóvel 2, somente releva o disposto na alínea a) do n.º 5 e alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, ou seja, as despesas comprovadamente realizadas com as obras no Imóvel 2, no prazo de 36 meses contados da alienação do Imóvel 1, ou seja, do facto tributário gerador da mais-valia.
124. Haverá, assim, que analisar a verificação dos restantes requisitos da alínea c) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS a contrario, a saber: i) terem-se iniciado as obras até decorridos seis meses do termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado; ou ii) ter sido requerida a inscrição das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data de início das obras; e, em qualquer caso, iii) ter afecto o imóvel à sua habitação até ao fim do 5.º ano seguinte ao da realização.
125. Conforme acima exposto, considera este Tribunal que os prazos do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS deverão ser contados da data da realização da mais-valia, pelo que o primeiro prazo a ter em conta é o do início das obras decorridos 42 meses após a alienação do Imóvel 1.
126. Prazo, este, que se considera verificado no caso em apreço, dado que a obra terá sido iniciada com os trabalhos de demolição, os quais terão tido início entre 27/04/2009 e 27/05/2009, que constituem o período previsto nos alvarás de licenciamento das obras de demolição e de ocupação da via pública para realização dos mesmos.
127. Sobre a inscrição das alterações na matriz, no prazo de 24 meses sobre a data do início das obras, não foi feita prova da apresentação da Declaração Modelo 1 de IMI.

- 128.Finalmente, no que respeita à afectação do Imóvel 2 a habitação própria e permanente no prazo de cinco anos da data da realização das mais-valias, ou seja, até 2014, não existem dúvidas sobre a mesma.
- 129.Conclui-se, assim, pela admissibilidade do reinvestimento parcial, nos termos previstos na alínea b) do n.º 5 e alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, mas sendo de considerar somente os valores incorridos com a aquisição do Imóvel 2, nos termos descritos supra no ponto 83, ou seja, €32.500.
- 130.No que concerne ao reinvestimento em obras realizadas no Imóvel 2, nos termos da alínea a) do n.º 5 e alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, somente serão de considerar as despesas comprovadamente realizadas com as obras no Imóvel 2, no prazo de 36 meses contados da alienação do Imóvel 1, ou seja, de 28/09/2009 até 28/09/2012, deduzido do montante do empréstimo para obras de € 29.270,42, no montante total de € 209.516,25, nos termos acima descritos no ponto 115.

v. DECISÃO

Em face do supra exposto, acordam os árbitros que constituem o presente colectivo arbitral em julgar o pedido parcialmente procedente relativamente à exclusão tributária da mais valia fiscal obtida na alienação da habitação própria e permanente do sujeito passivo ora Requerente.

Em consequência, decide-se anular parcialmente o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2013 ..., de 6 de Agosto de 2013, referente ao ano de 2009, na qual foi apurado imposto a pagar no montante de € 90.541,53, cujo saldo constante da demonstração de acerto de contas é de € 87.626,59, incluindo a demonstração da liquidação de juros compensatórios no montante € 9.150,52, com base no vício de violação da lei, na parte em que:

- a) Não foi considerado como fazendo parte do valor de aquisição do Imóvel 1, o montante de € 42.397,82, correspondente à contraprestação paga pelo direito de

utilização exclusiva sobre as quatro arrecadações, actualizado de acordo com o coeficiente de desvalorização da moeda aplicável a 1994;

b) Não foi considerado como reinvestimento relevante a aquisição do Imóvel 2 (€182.500,00), excluído o montante do empréstimo bancário pedido para aquisição do mesmo (€ 150.000,00), no montante total de €32.500,00;

c) Não foi considerado o montante reinvestido em obras de melhoramento do Imóvel 2 (€ 238.786,67), excluído da parte correspondente a empréstimo bancário concedido para a realização das mesmas (€ 29.270,42), ou seja, o montante de € 209.516,25. Fixa-se o valor do processo em € 70.889,34 (setenta mil, oitocentos e oitenta e nove euros e trinta e quatro cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.448, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do decaimento, ou seja, em 57% para a Requerida e 43% para o Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 12 de Fevereiro de 2015

Os Árbitros,

Manuel Luís Macaísta Malheiros

(Presidente)

Jorge Carita

(Vogal)

Vera Figueiredo

(Relatora)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de Agosto.