

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 311/2020-T

Tema: IRS – Mais-valias; Reinvestimento.

SUMÁRIO:

I – O n.º 5 do artigo 10.º, do Código do IRS, contém uma norma de delimitação negativa da incidência sobre o valor de realização que venha a ser reinvestido, cumpridos os respetivos pressupostos de verificação cumulativa: (i) quer o imóvel “*de partida*” (o imóvel alienado), quer o imóvel “*de chegada*” (o imóvel adquirido com reinvestimento do produto da alienação do imóvel anterior, situado em território português ou no território de outro Estado membro da UE ou do EEE) tenham como destino a habitação própria e permanente do contribuinte ou do seu agregado familiar; (ii) que o reinvestimento do valor de realização do imóvel “*de partida*” seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização e que, (iii) o reinvestimento (ou a intenção de reinvestir), ainda que parcial, seja comunicado pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação.

II – As declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos da lei, beneficiam da presunção de veracidade, (artigo 75.º, n.º 1, da LGT), presunção que apenas cede mediante prova, a cargo da AT, da existência de qualquer das situações previstas no n.º 2 do artigo 75.º, da LGT.

III – Não estando provado que o imóvel “*de chegada*”, não obstante ter sido anteriormente propriedade dos Requerentes, tivesse alguma vez sido destinado à sua habitação própria e permanente, não se antevê razão válida para a recusa de aceitação do valor do reinvestimento comunicado pelos Requerentes na declaração de rendimentos apresentada “nos termos previstos na lei”.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., com o n.º de contribuinte ..., e B..., com o n.º de contribuinte..., casados, residentes na Rua ..., n.º ..., ..., ..., ...-... Lisboa, vêm requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos atos de liquidação de IRS e juros compensatórios, relativos ao ano de 2017, no montante global de € 383.448,34 e, bem assim, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa contra eles interposto.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

Os Requerentes outorgaram, em junho de 2017, escritura de transmissão da fração autónoma em que residiam e de que eram proprietários, inscrita sob o artigo matricial U-...-M, da freguesia do ..., em Lisboa, pelo valor de € 3.880.000,00, e cujo valor de aquisição tinha sido de € 865.785,88.

Em 18 de dezembro de 2017, Os Requerentes vieram a adquirir um apartamento inscrito sob o artigo matricial urbano 420, fração J, da freguesia do ..., em Lisboa, pelo valor de € 1.000.000,00, reinvestindo parcialmente o produto da venda da fração autónoma alienada, e passaram a residir de forma permanente no apartamento adquirido.

Os Requerentes submeteram, em 17 de maio de 2018, dentro do prazo legal, por via eletrónica, a declaração anual de rendimentos Modelo 3 de IRS referente ao ano 2017, em que incluíram o Anexo G, relativo às mais-valias, no qual declararam a operação de venda da fração autónoma pelo mencionado valor de € 3.880.000,00 e o reinvestimento do valor de realização na importância de € 1.068.885,07.

Após múltiplas tentativas de submissão, a declaração foi rejeitada sucessivamente com base em erro de preenchimento, que, segundo informação posteriormente prestada ao Requerente marido, resultava da não aceitação pelo sistema informático da declaração de

reinvestimento por virtude de identificar o imóvel objeto do reinvestimento como tendo sido propriedade dos Requerentes.

Para evitar o incumprimento da obrigação declarativa, os Requerentes decidiram submeter a declaração de IRS de 2017, em 25 de outubro de 2018, na qual tiveram de omitir o reinvestimento efetivamente realizado e indicaram uma intenção de reinvestimento futuro, na importância de € 2.000.000,00, declaração essa que foi aceite e processada sem mensagem de erro.

Em consequência, foi emitida a liquidação de IRS no valor a pagar de € 383.448,34, incluindo juros compensatórios, tendo os Requerentes procedido ao pagamento em 18 de dezembro de 2018.

Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa desse ato tributário, que foi indeferida por despacho de 14 de maio de 2020, do Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, com base no entendimento de que o reinvestimento não foi realizado na aquisição de um outro imóvel, mas de um imóvel que já havia sido propriedade dos Requerentes, não preenchendo, por isso, os requisitos do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

Consideram os Requerentes que o artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, ao excluir da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo em caso de reinvestimento do valor de realização na aquisição da propriedade de outro imóvel, não prevê qualquer condição negativa que exclua o reinvestimento se o imóvel tiver estado já na titularidade do contribuinte, havendo de concluir-se que o reinvestimento parcial realizado cumpre os pressupostos legais tipificados naquela disposição legal.

E, nestes termos, a inicial declaração de IRS apresentada pelos Requerentes e reiteradamente rejeitada pela Autoridade Tributária não padece de quaisquer erros ou incorreções nos rendimentos reportados e no reinvestimento efetuado, devendo ser considerada validamente submetida.

Quanto à liquidação de juros compensatórios, os Requerentes entendem que enfermam dos vícios preterição do direito de audição, falta de fundamentação e vício de violação de lei por erro nos pressupostos por não lhes poder ser imputada uma conduta ilícita de retardamento da liquidação do imposto.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta que os sujeitos passivos não reinvestiram na aquisição de um novo imóvel, mas sim na reaquisição de imóvel que já tinham alienado em 2015, pelo que não se encontra preenchido o requisito exigido pelo n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, que pressupõe que o reinvestimento seja realizado num imóvel diferente.

Acresce que os Requerentes optaram por entregar uma declaração de substituição face à notificação do processo de divergências, pelo que tendo sido omitido o reinvestimento, nessa declaração, foi emitida a liquidação em IRS na qual é acrescido o valor dos rendimentos obtidos, acrescido de juros compensatórios.

Por outro lado, a liquidação de juros compensatórios não enferma de qualquer das ilegalidades que lhe são imputadas.

Segundo o disposto no artigo 60.º, n.º 3, da LGT, tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado. Sendo que a liquidação dos juros compensatórios não pode considerar-se um “facto novo” para efeitos de direito de audição, pelo que não havia lugar ao cumprimento dessa formalidade.

Analisando a demonstração de liquidação de juros compensatórios, constata-se ainda existir uma fundamentação clara e congruente, permitindo aos Requerentes a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela Administração Tributária, devendo entender-se que a liquidação/compensação se encontra devidamente fundamentada.

Acresce que nos termos do artigo 35.º, n.º 6, da LGT, considera-se haver sempre retardamento da liquidação quando as declarações de imposto forem apresentadas fora dos prazos legais, constatando-se que, no caso, os Requerentes só apresentaram a declaração de rendimentos referente ao ano de 2017, em 5 de Novembro de 2018, quando o prazo terminava em 31 de Maio de 2018, pelo que lhes é imputável a responsabilidade pelo retardamento da liquidação.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, os Requerentes prescindiram da produção de prova testemunhal e de declarações de parte que haviam arrolado na petição inicial.

Por despacho arbitral de 27 de Outubro de 2020, o tribunal dispensou a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas por não existirem novos elementos sobre que as partes se devam pronunciar.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 11 de Setembro de 2020.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II - 1 Dos factos

1. Matéria de facto provada

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A. Os Requerentes adquiriram, em novembro de 2005, a fração designada pela letra "M" do prédio urbano constituído em propriedade horizontal e inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., sob o artigo n.º..., atual artigo n.º..., correspondendo ao piso ..., Lote..., em Lisboa.
- B. Os Requerentes adquiriram, em junho de 2012, a fração designada pela letra "J" do prédio urbano constituído em propriedade horizontal e inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., em Lisboa, sob o artigo n.º ..., atual artigo ..., correspondente ao ... do lote 4.14.02 da Rua ..., em Lisboa.
- C. Os Requerentes alienaram, em 27 de junho de 2015, alienaram a fração designada pela letra "J", identificada na alínea anterior à sociedade por quotas com a designação social de C..., Lda., com sede em Lisboa.
- D. O Requerente marido é sócio gerente da referida sociedade C..., Lda.
- E. Os Requerentes alienaram, em 27 de junho de 2017, por escritura pública de Compra e Venda celebrada no Cartório Notarial de Lisboa, a fração "M" do prédio urbano constituído em propriedade horizontal inscrito na matriz sob o artigo n.º..., atual artigo n.º..., com o código da freguesia ..., correspondente ao Bloco A ..., pelo preço de três milhões oitocentos e oitenta mil euros.
- F. Os Requentes, em 18 de dezembro de 2017, adquiriram, por escritura pública lavrada no Cartório Notarial da Licenciada D..., à sociedade C..., Lda., a fração designada pela letra "J" do prédio urbano constituído em propriedade horizontal e inscrito na matriz sob o artigo n.º..., correspondente ao..., ... do lote ... da Rua ..., Freguesia do ..., em Lisboa, pelo preço de um milhão de euros.
- G. O prédio adquirido pelos Requerentes em 18 de dezembro de 2017 à sociedade C..., Lda., corresponde ao que tinham alienado em 27 de junho 2015 a esta mesma sociedade de compra e venda de bens imobiliários.
- H. Entre 18 de dezembro de 2017 e 27 de junho de 2015 a referida fração de prédio imóvel designada pela letra "J" aqui recorrentemente referida integrou os ativos da

sociedade C..., Lda., que o explorou, no quadro do seu objeto social, colocando-o no mercado do arrendamento e, com isso, obtendo proveitos.

- I. Em 17 de maio de 2018, os Requerentes submeteram a declaração de IRS modelo 3 referente ao ano de 2017, nela incluindo o Anexo G com a declaração de alienação do imóvel designado pela letra "M" do prédio urbano constituído em propriedade horizontal e inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., em Lisboa, sob o artigo n.º ... e também com declaração do reinvestimento parcial na aquisição do imóvel identificado pela letra J do prédio urbano constituído em propriedade horizontal e inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., em Lisboa, sob o artigo n.º... .
- J. Por razões inerentes aos controlos efetuados pelo programa de submissão da declaração de rendimentos mod. 3 de IRS relativa ao ano de 2017, apresentada em 2018, os Requerentes, embora pretendendo declarar, no anexo G, o reinvestimento parcial do valor da alienação da Fração M na aquisição da fração J, e tendo para o efeito praticado diversos atos e realizado várias diligências, foram impedidos de o fazer, situação que gerou, na terminologia utilizada pela AT - DSIRS o erro "G71", cujo conteúdo não é publico.
- K. O sistema de submissão por transmissão eletrónica de dados das declarações anuais de rendimentos de IRS não aceitou o facto de o reinvestimento ter sido efetuado na aquisição de um imóvel que já tinha sido propriedade dos Requerentes e não na aquisição de um imóvel novo.
- L. Os Requerentes deduziram reclamação graciosa contra a liquidação de IRS que resultou da declaração por eles apresentada por não lhes ter sido considerado o reinvestimento parcial do valor de realização do prédio que alienaram e que constituiu, até então, a sua habitação própria a permanente na aquisição de outro imóvel com o mesmo destino.
- M. A reclamação graciosa foi indeferida.
- N. O imposto (IRS), a sobretaxa e os juros compensatórios, tudo no montante de € 383.448,34 (trezentos e oitenta e três mil quatrocentos e quarenta e oito euros e trinta e quatro cêntimos) foram pagos em 18 de dezembro de 2018.

2. Factos não provados

Cabe ao tribunal o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Assim, constitui facto não provado a afetação, *em sentido fiscal*, do imóvel a habitação própria e permanente dos Requerentes durante o período em que, anteriormente à sua reacquirição, foram proprietários

Com relevância para a decisão não existem outros factos que devam considerar-se não provados.

3. Motivação da decisão da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas proposições feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos.

II.2 DO DIREITO

1. A questão decidenda. Síntese da posição das Partes:

A questão colocada ao tribunal arbitral prende-se com a interpretação das normas de delimitação negativa da incidência contidas nos n.ºs 5 e 7 do artigo 10.º, do Código do IRS, por referência ao reinvestimento parcial do valor de realização do imóvel que constituiu a habitação própria e permanente dos Requerentes, na aquisição de outro imóvel com o mesmo destino, que anteriormente havia sido de sua propriedade.

Invocam os Requerentes, no PPA, o seu direito à exclusão da tributação sobre o valor correspondente ao reinvestimento parcial do valor de realização da fração autónoma (M) por si adquirida em novembro de 2005 e que até à data da sua alienação, em junho de 2017, destinaram a sua habitação própria e permanente, na aquisição, em dezembro de 2017, de uma outra fração autónoma (J) a que, de imediato, deram o mesmo destino, por considerarem encontrar-se reunidos todos os requisitos legalmente estabelecidos para o efeito e terem comunicado o reinvestimento efetuado, na declaração de rendimentos do ano da alienação.

Entendem os Requerentes ter dado oportuno cumprimento a este último requisito aquando da entrega da declaração modelo 3 de IRS referente aos rendimentos do ano de 2017, dentro do prazo, que apenas não logrou alcançar o seu objetivo por erro imputável à Requerida, face às sucessivas e indevidas divergências geradas pelo sistema informático em uso pela AT nas liquidações de IRS.

Consideram ainda que não obsta à exclusão da tributação o facto de o reinvestimento ter sido efetuado na aquisição de uma fração autónoma a uma sociedade de promoção e desenvolvimento imobiliário da qual o Requerente marido é sócio-gerente, fração essa que já havia há alguns anos sido propriedade dos Requerentes, sem que, contudo, tivesse jamais tido por destino a sua habitação própria e permanente.

Alegam que nem a anterior alienação àquela empresa, em 2015, nem a posterior reaquisição da mesma fração autónoma, em 2017, ou a venda do apartamento que foi residência permanente dos Requerentes, foram motivadas por razões fiscais, pois se tratou de transações normais, pelo preço de mercado, em qualquer dos casos por valores muito superiores aos do

VPT inscrito na matriz dos imóveis transacionados, como comprovam com cópias das respetivas escrituras de compra e venda, nem a AT em momento algum suscitou a questão de uma prática abusiva ou da aplicação da cláusula geral anti abuso consagrada no artigo 38.º, n.º 2 da LGT.

Em suma, os Requerentes imputam à liquidação de IRS do ano de 2017 o erro nos pressupostos de direito, por errada interpretação e aplicação do regime do reinvestimento previsto no n.º 5 do artigo 10.º, do Código do IRS e pela criação, por via administrativa, de uma nova condição negativa em matéria de incidência tributária, desprovida de qualquer arrimo legal e, portanto, de validade jurídica, em violação do princípio da legalidade tributária (artigo 103.º, n.º 2, da CRP).

Motivos pelos quais os Requerentes terminam com os pedidos de declaração da ilegalidade. e consequente anulação da liquidação de IRS que impugnam, da decisão da reclamação graciosa que a confirmou e de emissão de nova liquidação com base na declaração por si entregue dentro do prazo, em que inscreveram o reinvestimento de € 1 000 000,00, já efetuado, com as demais consequências legais.

Por seu turno, a AT, retomando na resposta transmitida aos autos a argumentação expendida na decisão da reclamação graciosa, defende a legalidade da liquidação emitida em nome dos Requerentes.

Defende a AT que só é permitido o reinvestimento “*na aquisição da propriedade de outro imóvel*” e que, se os Requerentes não reinvestiram na aquisição de um novo imóvel, mas sim na re aquisição de um imóvel que tinham alienado em 2015, não estaria preenchido o requisito exigido por lei, de que depende considerar-se a existência de um reinvestimento, para efeitos do disposto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS.

Citando jurisprudência do STA e lançando mão do significado linguístico do vocábulo “outro” – “não este”, “diferente”, “o que não é o mesmo”, conclui a Requerida pela não aceitação do reinvestimento pretendido pelos Requerentes.

Defende ainda a AT que, tendo os Requerentes, na sequência do processo de divergências iniciado pelo Serviço de Finanças da área do seu domicílio fiscal, optado pela entrega de uma declaração de substituição em que omitiram o reinvestimento e com base na qual foi emitida a liquidação ora impugnada, com apuramento do imposto devido, acrescido de juros compensatórios, esta consubstancia um ato estritamente vinculado, não padecendo dos vícios que lhe vêm imputados no pedido de pronúncia arbitral.

2. Apreciação

a. Do reinvestimento do valor de realização de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar

Na redação em vigor à data dos factos, era a seguinte a redação dos n.ºs 5 a 7 do artigo 10.º, do Código do IRS:

“Artigo 10.º - Mais-valias

(...)

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

a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

b) O reinvestimento previsto na alínea anterior seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização;

c) *O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação;*

d) *(Revogada.)*

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 afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento;*

b) *Nos demais casos, o adquirente não requeira a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações decorridos 48 meses desde a data da realização, devendo afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização;*

c) *(Revogada.)*

7 - *No caso de reinvestimento parcial do valor de realização e verificadas as condições estabelecidas no número anterior, o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondente ao valor reinvestido.*

(...)”

As mais-valias constituem incrementos patrimoniais tributáveis, de acordo com a teoria do rendimento-acrécimo que enforma o Código do IRS.

Tratando-se de rendimentos excepcionais, no sentido de que não provêm do exercício de uma atividade produtiva, surgem por vezes de modo inesperado e se concentram no período de tributação em que são efetivamente realizados, o legislador do Código do IRS sentiu a necessidade de ponderar “*o regime tributário adequado em face da excessiva gravosidade que a tributação englobada poderia gerar*”, prevendo “*um específico regime de tributação, envolvendo uma substancial dedução à matéria coletável*” (cfr. o ponto 12 do Preâmbulo do Código do IRS), regime que contempla a exclusão da tributação das mais-valias realizadas com a alienação de imóveis destinados a habitação própria e permanente dos sujeitos passivos ou do seu agregado familiar, segundo um sistema de *roll over*, exclusão que terá como propósito

“eliminar os obstáculos, relacionados com a tributação do rendimento, à mudança de habitação por parte dos indivíduos e famílias que disponham de casa própria”¹.

Assim, o n.º 5 do artigo 10.º, do Código do IRS, contém uma norma de delimitação negativa da incidência sobre o valor de realização que venha a ser reinvestido, cumpridos os respetivos pressupostos, de verificação cumulativa:

- (i) que quer o imóvel *“de partida”* (o imóvel alienado), quer o imóvel *“de chegada”*² (o imóvel adquirido com reinvestimento do produto da alienação do imóvel anterior), situado em território português ou no território de outro Estado membro da UE ou do EEE) tenham como destino a habitação própria e permanente do contribuinte ou do seu agregado familiar;
- (ii) que o reinvestimento do valor de realização do imóvel *“de partida”* seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores, contados da data da realização e que,
- (iii) o reinvestimento (ou a intenção de reinvestir), ainda que parcial, seja comunicado pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação.

Caso o contribuinte não afete o imóvel *“de chegada”* à sua habitação própria e permanente, no prazo de doze meses após o reinvestimento, deixa de beneficiar da exclusão da tributação da mais-valia realizada com a alienação do imóvel *“de partida”* (artigo 10.º, n.º 6, do Código do IRS) e, se o reinvestimento for apenas parcial, a não tributação é proporcional ao ganho correspondente ao valor reinvestido (artigo 10.º, n.º 7, do Código do IRS).

Defendem os Requerentes o seu direito à exclusão parcial da tributação sobre o ganho das mais-valias realizadas com a venda do imóvel que constituiu até 2017 a sua habitação própria e permanente reinvestido na aquisição, no mesmo ano, de outro imóvel com o mesmo destino, que passaram a habitar de imediato, reinvestimento que comunicaram na declaração modelo 3 de IRS daquele ano de 2017.

¹ Paula Rosado Pereira, “Manual de IRS”, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2019, pág. 227.

No mesmo sentido, Rui Duarte Morais, “Sobre o IRS”, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014, pág. 137.

² Segundo a expressão de José Guilherme Xavier de Basto, “IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra Editora, 2007, págs. 412 e ss.

A AT não contesta que o imóvel “*de partida*” tenha estado afeto à habitação própria e permanente dos Requerentes desde a data da sua aquisição, em novembro de 2005, até à sua alienação em junho de 2017, nem contesta que a fração autónoma “*de chegada*”, por estes adquirida naquele mesmo ano de 2017, tenha tido de imediato o mesmo destino.

A Requerida apenas não aceita o reinvestimento pelo facto de o imóvel “*de chegada*” ter pertencido aos Requerentes entre junho de 2012 e janeiro de 2015, de ter sido alienado e feito parte do ativo imobilizado de uma sociedade de que o Requerente marido é sócio-gerente, sem nunca provar, como lhe competia, que o mesmo tivesse sido destinado à habitação própria e permanente dos Requerentes, ou seja, que tivesse alguma vez podido ser qualificado como imóvel “*de partida*”.

Ora, as declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos da lei, beneficiam da presunção de veracidade, (artigo 75.º, n.º 1, da LGT), presunção que apenas cede mediante prova, a cargo da AT, da existência de qualquer das situações previstas no n.º 2 do artigo 75.º, da LGT.

Não fazendo tal prova, avança a AT com o que entende ser a correta interpretação do n.º 5 do artigo 10.º, do Código do IRS, nela pretendendo subsumir os factos declarados pelos Requerentes sobre a sua situação tributária, no ano de 2017.

Porém, não basta, no caso concreto, que a AT se limite a precisar o significado da palavra “outro” como “diferente”, “que não é o mesmo”, omitindo os restantes requisitos de que depende a exclusão da tributação do valor declarado pelos Requerentes, a título de reinvestimento num imóvel destinado à sua habitação própria e permanente.

De acordo com a jurisprudência citada pela Requerida na sua resposta, não foi aceite pelo Supremo Tribunal Administrativo³ o reinvestimento no mesmo imóvel que já havia constituído a habitação própria e permanente dos impugnantes, por estes alienado e novamente adquirido com idêntica destinação, por ser o “*mesmo*” imóvel e não “*outro*”, que nunca tivesse tido aquele destino.

³ Cfr. o Acórdão do STA, de 17/09/2014, processo n.º 0250/14 – 2.ª Secção, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta>

Contudo, a situação dos autos é bem diversa da tratada no Acórdão mencionado, não podendo dizer-se que o imóvel em cuja aquisição os Requerentes procederam ao reinvestimento não seja “*outro*”, diferente daquele de onde provieram os ganhos a reinvestir.

Nem o n.º 5 do artigo 10.º, do Código do IRS, contém qualquer requisito negativo que afaste o reinvestimento num imóvel que já tenha sido propriedade dos sujeitos passivos e por cuja alienação tenham pago o imposto correspondente às mais-valias realizadas, como ocorreu na situação em análise, de acordo com a cópia da declaração modelo 3 de IRS apresentada pelos Requerentes para o ano de 2015, junta ao PA.

Admitir a interpretação veiculada pela Requerida equivaleria pois, tal como notam os Requerentes, a admitir que a administração tributária pudesse interferir na modelação das normas de incidência, matéria exclusivamente reservada à lei, nos termos do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

Assim, não estando provado nos autos que o imóvel “*de chegada*”, não obstante ter sido anteriormente propriedade dos Requerentes, tivesse alguma vez sido destinado à sua habitação própria e permanente, não se antevê razão válida para a recusa de aceitação do valor do reinvestimento comunicado pelos Requerentes na declaração de rendimentos apresentada “nos termos previstos na lei”.

Termos em que deve dar-se por verificado o erro sobre os pressupostos de direito, a justificar a anulação da liquidação impugnada.

b. Juros compensatórios

A Requerente impugna igualmente a liquidação de juros compensatórios em relação ao ato tributário de liquidação de IRS.

Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, “são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de

parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.

Como tem sido entendimento corrente, os juros compensatórios devidos nos termos da referida disposição constituem uma reparação de natureza civil que se destina a indemnizar a Administração Tributária pela perda de disponibilidade de uma quantia que não foi liquidada atempadamente. Tratando-se de uma indemnização de natureza civil, ela só exigível se se verificar um nexo de causalidade entre a atuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação e essa atuação possa ser censurável a título de dolo ou negligência.

Sendo o retardamento da liquidação motivado, na situação do caso, pela rejeição sucessiva, pelo sistema informático da Autoridade Tributária, das múltiplas tentativas de submissão por parte dos Requerentes, das declarações de IRS, sempre dentro do prazo legal, e a rejeição justificada por erro de preenchimento que se verificou não ter fundamento legal, não pode naturalmente imputar-se aos sujeitos passivos a responsabilidade pelo imposto não ter sido liquidado em devido tempo.

Por isso mesmo, o pedido arbitral mostra-se ser procedente também nesta parte.

V. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados e, nos termos do artigo 2.º do RJAT, decide-se em, julgando inteiramente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral:

- a. Declarar a ilegalidade da liquidação de IRS e juros compensatórios n.º 2018..., referentes ao ano de 2017, determinando a sua anulação, bem como da decisão do procedimento de reclamação graciosa que a teve por objeto;
- b. Condenar a Requerida na emissão de nova liquidação de IRS para o ano de 2017, tendo por base a declaração modelo 3 em que os Requerentes inscreveram corretamente o valor do reinvestimento efetuado;

b. Condenar a AT na restituição aos Requerentes do imposto e juros compensatórios por estes pagos em excesso;

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 383 448,34 (trezentos e oitenta e três mil, quatrocentos e quarenta e oito euros e trinta e quatro cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 6 426,00 (seis um, quatrocentos e vinte e seis euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de dezembro de 2020.

Os Árbitros,

Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha

(Presidente)

Manuel Lopes da Silva Faustino

(Vogal)

Mariana Vargas

(Vogal)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.