

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 458/2021-T

Tema: IRS – Exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias ao abrigo do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS. Afetação do imóvel adquirido em concretização do reinvestimento à *habitação própria e permanente* do sujeito passivo – artigo 10.º, n.º 6, al. a), do CIRS. Anulação parcial do ato de liquidação com fundamento na desconsideração do regime de reinvestimento parcial – artigo 10.º, n.ºs 5 e 7, do CIRS.

SUMÁRIO:

- I. O artigo 10.º, n.º 5, do CIRS prevê uma exclusão de tributação dos ganhos provenientes da alienação de imóvel destinado à *habitação própria e permanente* do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar) que sejam reinvestidos na aquisição de um outro imóvel destinado à *habitação própria e permanente* do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar), sendo a sua razão de ser a proteção e favorecimento fiscal da aquisição de *habitação própria e permanente*.
- II. Para que opere esta exclusão de tributação, a al. a) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS (na redação em vigor à data dos factos) exige que o sujeito passivo afete o imóvel adquirido em concretização do investimento à sua *habitação* (ou do seu agregado familiar) nos 6 meses seguintes ao termo do prazo de 36 meses de que o sujeito passivo dispõe para efetuar o reinvestimento.
- III. Para beneficiar do regime de investimento estatuído no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, o sujeito passivo pode alegar e provar que tem *habitação própria e permanente* em local distinto do seu *domicílio fiscal* (nomeadamente, no imóvel adquirido em concretização do investimento).
- IV. A não comunicação da alteração do domicílio fiscal à AT no prazo de 6 meses referido *supra* não impede o preenchimento da condição estatuída na al. a) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS, ou seja, não constitui fundamento para recusar ao sujeito passivo a exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.

- V. No casos em que a ilegalidade do ato de liquidação afete o mesmo apenas em parte, é justificada e adequada a respetiva anulação parcial, à luz do princípio da economia processual e de meios, não obstante a necessidade de um ulterior *acertamento* por parte da AT, de modo a conformar a parte do ato de liquidação que permanece na ordem jurídica com os termos da decisão anulatória (cfr. Acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo a 30.1.2019, no processo n.º 436/18.0BALS).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (árbitra-presidente), Doutora Maria Antónia Torres e Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 1.10.2021, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º..., residente na Rua ..., n.º ..., ...-... Azeitão (doravante designada por “**Requerente**”), veio, 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 (“**RJAT**”), requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (doravante “**PPA**”) em 26.7.2021.

2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “**AT**” ou “**Requerida**”).

3. A Requerente pretende a apreciação da legalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2021..., por Ofício de 27.4.2021 (interposto do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019...), e do ato tributário a ele subjacente, nomeadamente, a liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“**IRS**”) n.º 2018..., de 30.10.2018, referente ao ano de 2014, no montante total de €71.643,12 (doravante “**Liquidação Contestada**”), pedindo a anulação dos mesmos.

4. A Requerente pede, ainda, a condenação da Requerida (i) na restituição do imposto que considera pago indevidamente, (ii) no pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo do artigo 43.º da LGT, e (iii) no pagamento das custas decorrentes do presente processo arbitral.

5. A Requerente fundamenta o PPA, em síntese, nos seguintes termos:

- a) O PPA tem como objeto mediato a análise da Liquidação Contestada, e como objeto imediato a apreciação da legalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2021..., por Ofício de 27.4.2021 (interposto do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019...), que manteve na ordem jurídica a Liquidação Contestada (cfr. artigos 1.º e 42.º do PPA);
- b) A Liquidação Contestada resultou da desconsideração, por parte da AT, da aplicação ao caso da Requerente do regime previsto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS (“CIRS”) (cfr. artigo 2.º do PPA);
- c) Em 23.1.2006, a Requerente adquiriu uma fração autónoma destinada a habitação própria, sita na Rua ..., n.ºs ... a ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, inscrita na matriz predial urbana sob o artigo ..., pelo valor de € 280.000,00, tendo, para tal, celebrado junto do B..., S.A., um contrato de mútuo com hipoteca, no valor de €280.000,00, e incorrido em despesas e encargos no valor total de €16.770,28 (cfr. artigos 7.º, 8.º e 9.º do PPA);
- d) Este imóvel foi afeto à *habitação própria e permanente* da Requerente e considerado como o seu domicílio fiscal e centro de vida pessoal e familiar (cfr. artigo 10.º do PPA);
- e) Em 17.11.2014, a Requerente alienou este imóvel pelo valor de €600.000,00 (doravante designado por “**Imóvel Alienado**”), tendo suportado despesas e encargos no valor total de €262.681,99 (cfr. artigos 11.º e 12.º do PPA);
- f) Decorridos oito dias, a Requerente reinvestiu os ganhos realizados com a venda deste imóvel na aquisição de um novo imóvel para efeitos de *habitação própria e permanente* (uma fração autónoma, sita na Rua..., n.º..., freguesia ..., concelho de Lisboa, inscrita na matriz predial sob o artigo..., doravante

designada por “**Imóvel Adquirido**”), pelo valor de €250.000,00, tendo liquidado IMT no valor de €8.142,82 e Imposto do Selo no valor de €2.000,00 (cfr. artigos 13.º e 16.º do PPA);

- g) Na sequência desta aquisição, a Requerente passou a residir e a organizar a sua vida pessoal e familiar no Imóvel Adquirido, tendo para tal celebrado contratos de água, luz, gás, televisão e internet, entre outros (cfr. artigos 14.º a 16.º do PPA);
- h) Sucede que, por lapso, a Requerente não atualizou o seu *domicílio fiscal*, que assim permaneceu afeto ao Imóvel Alienado (cfr. artigo 18.º do PPA);
- i) Em 2015, a Requerente apresentou a declaração de IRS referente ao ano de 2014, na qual declarou a venda do Imóvel Alienado, bem como o reinvestimento de €260.469,82 na aquisição do Imóvel Adquirido, tendo apurado o montante de IRS a pagar de €14.396,33 (cfr. artigo 19.º do PPA);
- j) Em 20.2.2016, a AT considerou que existiam divergências no que respeita às mais-valias imobiliárias apuradas pela Requerente, pelo que procedeu à emissão da liquidação de IRS n.º 2016..., na qual apurou imposto a pagar no montante de €35.949,96, decorrente da desconsideração do reinvestimento feito pela Requerente (cfr. artigo 20.º do PPA);
- k) A Requerente apresentou reclamação graciosa desta liquidação, a qual correu termos sob o processo n.º ...2016..., e foi indeferida pela AT a 15.6.2016, indeferimento este que deu origem a uma impugnação judicial junto do Tribunal Tributário de Lisboa (cfr. artigos 22.º a 24.º do PPA);
- l) Tendo decorrido o prazo legal de 36 meses para o reinvestimento, a AT procedeu à emissão da Liquidação Contestada, desconsiderando a aplicação do regime de exclusão de tributação previsto no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, por a Requerente não ter inscrito o seu *domicílio fiscal* no Imóvel Adquirido dentro do prazo legal e, conseqüentemente, por não se encontrar verificado o

- requisito constante da alínea *a*) do n.º 6 do mesmo artigo 10.º (cfr. artigos 2.º, 3.º, 25.º, 28.º, 29.º e 50.º do PPA);
- m) Desta liquidação a Requerente apresentou reclamação graciosa, de cujo indeferimento interpôs recurso hierárquico, cujo indeferimento deu origem ao presente PPA (cfr. artigo 27.º do PPA);
- n) A desconsideração, por parte da AT, da prova apresentada pela Requerente de que o Imóvel Adquirido em concretização do reinvestimento passou, dentro do prazo legal, a ser por si utilizado como *habitação própria e permanente* é fundada na presunção constante do artigo 19.º da LGT (de que o *domicílio fiscal* comunicado coincide com o local de residência habitual) e na alegação de que os atuais n.ºs 12 e 13 do artigo 13.º do CIRS apenas foram introduzidos pela Lei n.º 82.º-E/2014 (com entrada em vigor a 1 de Dezembro de 2015) (cfr. artigos 30.º a 35.º, 53.º, 61.º e 62.º do PPA);
- o) A lei prevê uma exclusão de tributação nos casos de reinvestimento de mais-valias geradas com a alienação da *habitação própria e permanente*, que pressupõe que o imóvel adquirido com o produto dessa alienação (o imóvel adquirido com o reinvestimento da mais-valia) seja afeto à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar num certo prazo (cfr. artigo 48.º do PPA);
- p) O artigo 10.º, n.º 6, do Código do IRS não exige que o sujeito passivo proceda à alteração do seu *domicílio fiscal* num certo prazo, mas que afete o imóvel em que se concretizou o reinvestimento à sua habitação, ou à habitação do seu agregado familiar (cfr. artigos 57.º, 67.º a 69.º, do PPA);
- q) A presunção contida no artigo 19.º da LGT, a que a AT lança mão para desconsiderar a exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, é uma presunção ilidível nos termos do artigo 73.º da LGT (cfr. artigos 64.º do PPA), e já o era antes da introdução dos atuais n.ºs 12 e 13 do artigo 13.º do CIRS (cfr. artigos 64.º e 66.º do PPA);

r) Tendo a Requerente dado integral e pleno cumprimento a todos os requisitos de que depende a aplicação do regime de reinvestimento estatuído no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, a Liquidação Contestada e os atos de indeferimento do recurso hierárquico e da reclamação graciosa que sobre ela versam são ilegais, devendo os mesmos ser anulados com todas as consequências legais, nomeadamente, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios e das custas arbitrais (cfr. artigos 92.º e 94.º do PPA).

6. A Requerente juntou 33 documentos ao PPA e arrolou cinco testemunhas.

7. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite, em 28.7.2021, pelo Senhor Presidente do CAAD, e subsequentemente notificado à Requerida.

8. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na al. *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da al. *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD nomeou os signatários como árbitros do presente Tribunal Arbitral coletivo no dia 2.8.2021, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

10. Em conformidade com o preceituado na al. *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o presente Tribunal Arbitral foi constituído em 1.10.2021, tendo sido a Requerida notificada para apresentar a sua Resposta, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT.

11. A Requerida apresentou a sua Resposta em 10.11.2021, defendendo, por impugnação, a improcedência do presente PPA, com as devidas e legais consequências.

12. A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na seguinte argumentação:

a) Os atos objeto do PPA devem manter-se na ordem jurídica, por consubstanciarem uma correta aplicação do direito aos factos;

b) Quanto à matéria de facto com interesse para a boa decisão da causa,

deverá constar como assente no probatório o seguinte:

- 6.1. A matéria em crise nos autos prende-se com a alienação, em NOV2014, do artigo urbano ... - fração D, sito em Lisboa, propriedade da requerente, pelo preço de 600.000,00€, cuja aquisição por 280.000,00€ havia sido realizada em 2006, com recurso a empréstimo bancário;
- 6.2. Aquando da apresentação da declaração de rendimentos relativa ao ano de 2014, a contribuinte declara o reinvestimento de parte do valor de realização, concretamente o montante de 260.469,82€, nos termos admitidos pelo art.º 10, n.º 5 do CIRS, através da aquisição nesse mesmo ano do artigo urbano sito em /Lisboa, identificado pelo art.º ... - fração C, situado na R ... , n.º ;
- 6.3. A declaração de rendimentos (mod. 3 de IRS de 2014) apresentada pela requerente deu lugar à liquidação n.º 2015. ... de 26.06.2015, liquidação emitida em concordância com os elementos declarados;
- 6.4. Para análise à declaração apresentada pela Requerente foi aberto processo de divergências destinado a verificar as mais-valias imobiliárias, concretamente quanto ao remanescente do empréstimo em dívida declarado e quanto ao facto da residência do titular não coincidir com a do imóvel identificado como sendo o objeto de reinvestimento.
- 6.5. Este processo de divergências culminou com a liquidação oficiosa n.º 2016. ... de 20.02, na qual foi desconsiderada a concretização do reinvestimento no imóvel sito em ... em razão do não preenchimento da totalidade dos pressupostos previstos para a exclusão de tributação dos ganhos de mais valias imobiliárias, bem como o valor do empréstimo indicado como encontrando-se em dívida. Note-se, no entanto, que não tendo ainda decorrido o prazo legal de 36 meses durante o qual o reinvestimento do valor de realização podia ser concretizado,

o apuramento oficioso emitido refletia esta possibilidade, suspendendo a liquidação da mais-valia obtida nessa parte.

- 6.6. Decorrido o prazo legal vigente à data de 36 meses, para a concretização de reinvestimento sem que a contribuinte tenha vindo manifestar essa realização, foi emitida oficiosamente a liquidação objecto dos presentes autos, liquidação n.º 2018. , com apuramento de imposto a pagar de 71.643,12€, na qual foi sujeita a tributação a totalidade da mais valia imobiliária.
- 6.7. Em síntese, quanto à sucessão de liquidações, importa esclarecer o seguinte:
- 6.7.1. A modelo 3 de IRS entregue pela Requerente a 27/05/2015, apresenta no anexo G a realização de uma mais valia com a alienação por € 600.000,00 de imóvel adquirido em 2006 por € 280.000,00, mais apresentando despesas e encargos que ascendem a €12.105,00, declarando um valor em dívida à data do empréstimo de € 247.209,36 e ainda que o valor de realização que pretende reinvestir sem recurso ao crédito é de € 260.469,82;
- 6.7.2. Esta declaração originou a liquidação n.º 2015 . , com total a pagar de € 14.396,33, o qual foi regularizado em sede de cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º 2015 ;
- 6.7.3.No processo de divergências aberto para análise daquela declaração foi desconsiderado o valor em dívida do empréstimo à data da alienação (conforme declaração de correcção junta com o PA), e que a aquisição do novo imóvel tenha concretizado o reinvestimento em habitação própria e permanente, em virtude de os mesmos não terem sido comprovado, mantendo tudo o mais declarado pela Requerente;
- 6.7.4. Esta correcção originou a liquidação oficiosa n.º 2016 . , no montante total de € 35.949,96, tendo o respectivo acerto de contas sido regularizado em sede de cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º . 2016 ;
- 6.7.5.A Requerente reagiu a esta liquidação adicional apresentando reclamação graciosa (n.º 2016/) e posteriormente impugnação judicial junto do Tribunal Tributário de Lisboa onde correu termos com o n.º 2750/16.0BELRS;
- 6.7.6. Findo o prazo de 36 meses sem que a Requerente tenha entregue uma declaração modelo 3 de IRS a declarar o reinvestimento daquele valor de realização que pretendia reinvestir, foi

oficiosamente emitida pelo sistema nova liquidação de IRS desconsiderando a existência de qualquer reinvestimento;

6.7.7. Esta liquidação oficiosa foi emitida com o n.º 2018 , no montante total de € 71.643,12, tendo o respectivo acerto de contas sido regularizado em sede de cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º 2018 .

6.8. Inconformada, a Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação n.º 2018 , a qual foi indeferida,

6.9. Tendo a Requerente deduzido recurso hierárquico contra o indeferimento daquela reclamação graciosa, o qual também foi indeferido, constituindo o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral.

6.10. Em síntese, conforme se transcreve da informação prestada pela DF Lisboa na reclamação graciosa em referencia,

30- As correções efetuadas através da Declaração Oficiosa n.º 2014- , no âmbito do qual foram eliminados do Quadro 5, do Anexo G, os valores declarados pela contribuinte nos campos 505 (valor em dívida do empréstimo à data da alienação) e 508 (valor reinvestido no ano da declaração após a data da alienação – sem recurso ao crédito), bem como o imóvel indicado, no respetivo quadro 5A, como objeto do reinvestimento, afiguram-se corretas e de acordo com as normas legais em vigor.

31- Contudo, foi mantido o montante de € 260.469,82 no campo 506 (valor de realização que pretende reinvestir - sem recurso ao crédito), o que implicou a suspensão da tributação da mais-valia proporcional a este valor, tendo em conta que, para efeitos da exclusão tributária prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, pelo que o valor de realização podia ser reinvestido no prazo de 36 meses contados da data de realização (artigo 10.º, n.º 5, al. a) do CIRS, na redação em vigor à data dos factos).

32- No entanto, não tendo sido declarada, posteriormente, a concretização de qualquer reinvestimento nas declarações dos anos em que podia ter sido efetuado (artigo 57.º, n.º 4, al. a) do CIRS), em 2018-10-30, foi efetuada a reliquidação da Declaração Oficiosa n.º 2014- , a desconsiderar o referido valor de € 260.469,82 e a tributar a correspondente mais-valia, que tinha ficado suspensa, o que originou a liquidação n.º 2018 , no valor de € 71.643,12, na qual foi considerada a referida mais-valia total tributável relativa à alienação do imóvel, determinada nos termos do artigo 43.º e seguintes do CIRS.

c) A matéria de facto controvertida deverá consistir no seguinte:

7.1. A comprovação de que o valor em dívida do empréstimo, à data da alienação, ascendia ao montante de € 247.209,36;

7.2. Que o valor de realização obtido em 2014 foi efectivamente reinvestido no prazo de 36 meses, com a afectação do imóvel adquirido à habitação própria e permanente da Requerente no prazo de 6 meses a contar da aquisição;

7.3. Que não houve recurso ao crédito na aquisição controvertida, uma vez que foi constituída uma hipoteca pelo valor de € 120.000,00 que a Requerente alega destinar-se a um crédito pessoal;

7.4. O valor reinvestido, na hipótese de se considerar que houve reinvestimento, nunca poderia ser superior a € 250.000,00, sendo ainda de deduzir a este valor um eventual empréstimo.

d) Quanto à matéria de direito controvertida, a Requerida mantém o entendimento expresso no contencioso administrativo, incluindo no ato de indeferimento do recurso hierárquico (cfr. documento 1 junto ao PPA), no qual se pode ler:

3. Determina o art.º 10º, nº 5 CIRS a possibilidade de ficarem excluídos de tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do SP ou do seu agregado quando o valor de realização, deduzido da amortização do empréstimo contraído para permitir essa aquisição, seja reinvestido na aquisição de um outro imóvel com o mesmo destino, como é alegado ser o caso presente e desde que se mostrem preenchidos os demais requisitos fixados para este efeito.
Com este regime mais benéfico de sujeição dos rendimentos de mais valias imobiliárias o legislador visou a proteção da casa de morada de família onde se situe o centro de interesses

do sujeito passivo e/ou do seu agregado, pelo que se compreende o cumprimento íntegro dos pressupostos legais para a sua admissibilidade, porquanto não se encontra em questão uma qualquer proteção genérica dos ganhos decorrentes da alienação de bens imobiliários. Importa sublinhar que o normativo jurídico-tributário aplicável deve ser o vigente à data dos factos, que na situação concreta se situa no ano de 2014 em conformidade com o disposto na LGT, art.º 12º

4. Assim sendo e considerando a factualidade dos autos, verifica-se que um dos pressupostos para a admissibilidade de exclusão de tributação dos ganhos imobiliários era a da afetação da nova aquisição a habitação da contribuinte petionária até ao decurso do prazo de 6 meses, salientando-se que nesta matéria diversas alterações legislativas foram introduzidas pela Lei nº 82-E/2014 de 31.12, mas aplicável apenas para as mais valias apuradas a partir de 2015 (art.º 17, nº7 deste diploma).

5. Não podendo exigir-se à AT o conhecimento da situação pessoal dos contribuintes em cada momento da sua vivência, têm os serviços tributários que se socorrem dos diversos elementos passíveis de serem conhecidos, com relevância para os decorrentes da concretização do princípio da colaboração, sendo que se mostram vigentes e justificadas as formulações que procuram obviar a esta realidade como é o caso do disposto no art.º 19º da LGT, em particular o expresso no seu nº 1, a) e o nº 3 e nº 4, i.é, a presunção de que o domicílio fiscal comunicado coincide com o da residência onde é fixado o centro de interesses do SP e/ou agregado. N caso, mostra-se claro que o requisito legal para a admissibilidade do benefício dos ganhos imobiliários previsto no nº 6 do art.º 10, nos termos do normativo vigente à data dos factos, não foi cumprido pela contribuinte no prazo aí fixado e se o interesse e comportamento ativo dos contribuintes, aqui se incluindo a requerente, no sentido de poder concretizar-se na sua esfera jurídica um benefício é de sublinhar positivamente, deve tal diligência igualmente ser extensível no caso da procura de conhecimento sobre os pressupostos e obrigações de que tal benefício depende e exige serem cumpridos, como é o caso da alteração do domicílio para a nova residência, em determinado prazo.

6. A alegação de que a AT confunde os conceitos de domicílio fiscal e habitação própria e permanente não parece poder ser de aceitar atento o disposto supra, exatamente porque os serviços tributários não detêm qualquer capacidade omnisciente de conhecimento da situação pessoal dos contribuintes, aqui se incluindo a capacidade de conhecer sem mais o facto alegado de que a requerente teria passado a residir de facto, tal como alega e no prazo que alega, no imóvel sito em ...

É certo, tal como argumenta a requerente, que o CIRS no seu art.º 13, nº 10 e nº 11 vem admitir a apresentação de elementos que permitam contradizer a presunção de coincidência entre domicílio fiscal e habitação permanente em razão de eventuais situações de incumprimento de comunicação aos serviços de uma qualquer alteração, mas tal possibilidade apenas foi introduzida pela Lei já acima identificada, a Lei 82-E/2014 (LEO para 2015) e, como igualmente foi já explicitado a mesma não atende retroativamente.

7. Assim sendo e tal como foi já mais de uma vez perfeitamente exposto nas informações que consubstanciaram os despachos proferidos seja na reclamação graciosa intentada contra a liquidação IRS2014 emitida em 2016, seja agora contra a reliquidação de IRS deste mesmo ano e objeto do presente recurso, ter-se-á de concluir não assistir razão à contribuinte porquanto para o benefício fiscal que requer, não foi cumprido um dos pressupostos legais para o efeito, razão pela qual não pode ser reconhecido o reinvestimento na aquisição do imóvel identificado sob art.º ... -fração C, sito em ... /Lisboa; por outro lado, não tendo a petionária vindo a declarar, até ao término do prazo legal concedido para o efeito, o reinvestimento num outro imóvel, o ato tributário vigente mostra-se correto e de acordo com o normativo jurídico-tributário aplicável à situação concreta.

13. A Requerida procedeu à junção aos autos do processo administrativo, não tendo requerido a produção de prova adicional.

14. Por Despacho de 7.12.2021, o Tribunal Arbitral marcou a reunião prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT para dia 21.1.2022, e convidou as partes a apresentarem alegações orais na mesma reunião.

15. No dia 21.1.2022, pelas 14:30 horas, teve lugar esta reunião e procedeu-se à inquirição de três das cinco testemunhas arroladas pela Requerente (melhor identificadas na ata da diligência), tendo o Tribunal dispensado a inquirição de duas testemunhas a pedido da Requerente, ao qual a Requerida não se opôs.

16. Após a inquirição das testemunhas, a Requerida requereu a produção de alegações escritas, tendo o presente Tribunal deferido este pedido e notificado as partes para apresentarem as mesmas no prazo de 10 dias, bem como informado as partes do dia previsível para a prolação da decisão arbitral e advertido a Requerente de que deveria pagar a taxa arbitral subsequente até essa data.

17. Em 2.2.2022, a Requerida apresentou as suas alegações escritas, nas quais manteve a sua anterior posição.

18. No mesmo dia, a Requerente apresentou as suas alegações escritas, nas quais manteve a sua anterior posição e acrescentou o seguinte:

34. Em jeito de nota final, acrescente-se que, na sua Resposta, a AT refere-se ao empréstimo contraído pela Requerente após a aquisição do imóvel onde passou a habitar em 2014, embora sem explicar a razão pela qual o entende relevante para o que se discute nestes autos.
35. Por forma a que não restem dúvidas, a Requerente esclarece que o referido crédito era pessoal, e foi contraído – após a aquisição do imóvel (o que a AT não pôs em causa, designadamente no processo gracioso que precedeu estes autos) – para fazer face às dívidas que a Requerente acumulara com a exploração de um restaurante (a que aludiram, também, algumas das testemunhas ouvidas).
36. Não se tratou, pois, de um empréstimo à habitação, nem o seu produto foi utilizado para pagar o preço de aquisição da nova residência da Requerente (veja-se, aliás, a este propósito, que a escritura de aquisição do imóvel, junta como documento n.º 15 da petição inicial, não refere a utilização de crédito ou constituição de hipoteca sobre o imóvel, como lhe seria exigido se tivesse consistido numa compra e venda com mútuo, e – antes pelo contrário – confirma que o respetivo preço foi integralmente pago no ato de outorga da escritura).
37. Só depois de se ter tornado já proprietária do imóvel, e de ter pago o respetivo preço, é que a Requerente contraiu um empréstimo (pessoal, como se referiu, para utilizar em fins empresariais, em nada relacionados com a sua habitação), dando em garantia o imóvel em causa (o qual em todo o caso já responderia sempre pelas suas dívidas, cf. artigo 601.º do Código Civil).
38. De modo que o mencionado empréstimo é absolutamente alheio ao que se discute nestes autos, não devendo, pois, ser sequer tido em consideração para efeitos decisórios.

II. SANEADOR

19. A apresentação do PPA foi tempestiva (cfr. artigo 10.º, n.º 1, al. *a*), do RJAT).
20. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. *a*), e 4.º, ambos do RJAT.
21. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
22. O processo não enferma de nulidades e não foi invocada pelas partes qualquer exceção que obste ao conhecimento do mérito do PPA.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

23. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A 23.1.2006, a Requerente adquiriu um imóvel sito na Rua ..., n.º ... a ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., pelo valor de €280.000,00, tendo, para tal, celebrado junto do B..., S.A., um contrato de mútuo com hipoteca, no valor de €280.000,00 (cfr. documentos 3 a 6 junto ao PPA);
- b) Este imóvel foi afeto à *habitação própria e permanente* da Requerente e considerado como o seu *domicílio fiscal* e centro de vida pessoal e familiar (cfr. alegado pela Requerente no artigo 10.º do PPA e não contestado pela Requerida);
- c) Em 17.11.2014, a Requerente alienou este imóvel pelo valor de €600.000,00 (cfr. documento 8 junto ao PPA);
- d) No mesmo dia, a Requerente amortizou o empréstimo obtido para a aquisição deste imóvel, sendo o capital em dívida nessa data de €246.407,31 (cfr. documento 13 junto ao PPA);
- e) Em 25.11.2014, a Requerente reinvestiu (parcialmente) os ganhos provenientes da transmissão do Imóvel Alienado na aquisição de um novo imóvel, sito na Rua ..., n.º ..., freguesia ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial sob o artigo ..., pelo valor de €250.000,00 (cfr. escritura pública de 25.11.2014 junta ao PPA como documento 15);
- f) Da respetiva escritura pública não consta qualquer referência a um empréstimo obtido pela Requerente para adquirir o imóvel no qual se concretizou o reinvestimento (cfr. documento 15 junto ao PPA);
- g) Em Novembro de 2014, a Requerente passou a residir habitual e permanentemente no Imóvel Adquirido, que passou a ser o centro da sua vida pessoal e familiar, tendo nele recebido amigos e família (cfr. o testemunho prestado por C..., irmã da Requerente, D..., filho da Requerente, e E..., amigo da Requerente);

- h) No mês de Dezembro de 2014 e nos meses que se seguiram, correspondência diversa dirigida à Requerente foi endereçada à morada do Imóvel Adquirido, nomeadamente: uma carta da F... de 26.12.2014 (cfr. documento 16 junto ao PPA); faturas ...de 7.12.2014 (cfr. documento 27 junto ao PPA), 7.1.2015 (cfr. documento 19 junto ao PPA) e 7.8.2015 (cfr. documento 26 junto ao PPA); fatura de eletricidade da ... de 23.1.2015 (cfr. documento 21 junto ao PPA); fatura de água da ... de 15.1.2015 (cfr. documento 23 junto ao PPA); comunicação de pagamentos em atraso da ... com data limite de pagamento a 5.5.2015 (cfr. documento 17 junto ao PPA); acordo de pagamento de gás natural e eletricidade com a ... relativo ao período entre 13.11.2014 e 13.11.2015 (cfr. documento 18 junto ao PPA);
- i) A Requerente não transferiu o seu *domicílio fiscal* para o Imóvel Adquirido no prazo de 6 meses após a aquisição do mesmo (cfr. admitido pela Requerente no artigo 18.º do PPA);
- j) Em 27.5.2015, a Requerente apresentou a declaração de IRS referente ao ano de 2014, na qual inscreveu (i) a aquisição do Imóvel Alienado pelo preço de €280.000,00 (campo 401), (ii) a venda do Imóvel Alienado pelo preço de €600.000,00 (campo 401), (iii) o valor em dívida de empréstimo de €247.209,36 (campo 505), (iv) o valor de realização que pretendia reinvestir de €260.469,82 (campo 506), e (v) o reinvestimento de €260.469,82 (campo 508) (cfr. declaração de IRS - modelo 3, junta ao PPA como documento 28);
- k) Esta declaração de rendimento deu lugar à emissão da liquidação de IRS n.º 2015..., no valor de €14.396,33 (cfr. demonstração de liquidação de IRS a fls. 30 do processo administrativo), e ao pagamento de €14.512,69, em sede de execução fiscal, no dia 20.10.2015 (cfr. modelo 50 junta ao PPA como documento 3);
- l) A AT abriu um processo de divergências destinado a verificar as mais-valias mobiliárias, que culminou na emissão da liquidação oficiosa n.º 2016..., no montante de €35.949,96, na qual foram desconsiderados valores indicados

- pela Requerente na sua declaração de IRS, nomeadamente os contantes (i) no campo 505 (i.e., o valor em dívida do empréstimo de €247.209,36), e (ii) no campo 508 (i.e., o valor reinvestido de €260.469,82), por não estarem preenchidos os pressupostos previstos para a exclusão de tributação das mais-valias imobiliárias prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, designadamente, por a residência da Requerente não coincidir com o Imóvel Adquirido (cfr. documentos 29 e 30 juntos ao PPA);
- m) Esta liquidação oficiosa considerou o valor dos ganhos que a Requerente indicou que pretendia investir no campo 506 da sua declaração de IRS (de €260.469,82), ficando suspensa a liquidação de imposto sobre tal valor (€260.469,82) até ao decurso do prazo legal de 36 meses no qual o reinvestimento do mesmo poderia ser concretizado;
- n) A Requerida apresentou reclamação oficiosa desta liquidação (cfr. despacho a fls. 117 e seguintes do processo administrativo);
- o) Esta reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 15.6.2016, com fundamento no (i) incumprimento do disposto na al. a) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS, ou seja, por a AT considerar que o Imóvel Adquirido não foi afeto à *habitação própria e permanente* da Requerente no prazo de 6 meses, e (ii) no valor do reinvestimento ser de €130.000,00, correspondente ao valor de aquisição do Imóvel Adquirido (€250.000,00) deduzido do valor da hipoteca de €120.000,000 (cfr. despacho a fls. 117 e seguintes do processo administrativo);
- p) A Requerente deduziu impugnação judicial deste ato de indeferimento, a qual deu origem ao processo n.º 2750/16.0BELRS, que correu termos junto do Tribunal Tributário de Lisboa (cfr. documento 30 junto ao PPA);
- q) Findo o prazo legal de 36 meses para reinvestimento, a AT procedeu à emissão da Liquidação Contestada, no valor global de €71.643,12, desconsiderando o reinvestimento de €260,469.82 constante no campo 506

- da declaração de IRS apresentada pela Requerente, e consequentemente, sujeitando a imposto a totalidade da mais-valia imobiliária auferida pela Requerente (cfr. documento 2 junto ao PPA e demonstração de liquidação de IRS a fls. 37 do processo administrativo);
- r) A liquidação oficiosa n.º 2016..., no montante de €35.949,96, foi anulada e o contencioso a ela associado extinto (cfr. informação constante do processo administrativo);
 - s) O acerto de contas contido na Liquidação Contestada foi regularizado em sede de cobrança coerciva no âmbito processo de execução fiscal n.º ...2018... (cfr. informação constante do processo administrativo);
 - t) Da Liquidação Contestada, a Requerente apresentou reclamação graciosa no dia 8.3.2019 (cfr. documento 31 junto ao PPA);
 - u) Por Ofício de 2.12.2020, a AT deu conhecimento à Requerente do indeferimento desta reclamação graciosa, que manteve na ordem jurídica a Liquidação Contestada (cfr. documento 32 junto ao PPA);
 - v) A Requerente apresentou recurso hierárquico deste indeferimento, que correu termos sob o número ...2021... (cfr. documento 33 junto ao PPA);
 - w) Por Ofício de 27.4.2021, a AT deu conhecimento à Requerente do indeferimento deste recurso hierárquico (cfr. documento 1 junto ao PPA);
 - x) Deste ato de indeferimento, a Requerente apresentou o presente PPA no dia 26.7.2021.

§2. Factos não provados

24. Com relevo para a decisão, considera-se não provado o facto alegado pela Requerida, na sua Resposta, de que a Requerente recorreu a um empréstimo de €120.000,00 para adquirir o imóvel em que se concretizou o reinvestimento (Imóvel Adquirido).

§3. Motivação da matéria de facto

25. Cabe ao Tribunal seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. *a*) e *e*), do RJAT).

26. Os factos pertinentes para a decisão da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, face às soluções plausíveis das questões de direito (cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT).

27. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, al. *e*), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT).

28. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados, da prova testemunhal produzida, e dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados, e na adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

29. No tocante à prova testemunhal produzida, é de que salientar que as três testemunhas ouvidas pelo Tribunal afirmaram que a Requerente habitava o Imóvel Adquirido, que elas próprias o frequentaram, que nele passaram datas festivas, e que nele viram os pertences pessoais da Requerente, demonstrando ter conhecimento direto dos factos sobre os quais foram inquiridas.

30. Não obstante a relação de parentesco ou de amizade de cada uma das testemunhas com a Requerente, estas descreveram o Imóvel Adquirido em termos relativamente idênticos, pelo que o Tribunal considera que prestaram depoimento com isenção e não vê motivo para questionar a veracidade dos respetivos testemunhos.

31. Estes testemunhos, acompanhados da documentação junta aos autos (designadamente a correspondência relativa a contratos de água, eletricidade, gás, etc. remetida para a morada do Imóvel Adquirido), fazem prova de que o Imóvel Adquirido foi afeto à habitação da Requerente em Novembro de 2014.

32. Relativamente ao facto dado por não provado referido no ponto 24 *supra*, cumpre referir que o Tribunal baseou a sua convicção na prova documental produzida pelas partes (nomeadamente, na escritura pública de 25.11.2014 junta ao PPA como documento 15, na qual não é referido qualquer empréstimo), e de acordo com a experiência de vida dos ora signatários.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§1. Questões decidendas

33. O caso *sub judice* reporta-se à exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias por reinvestimento do valor de realização, ao abrigo do artigo 10.º, n.ºs 5 a 7, do CIRS (na redação em vigor à data dos factos).

34. Tendo em mente a posição das partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são as seguintes:

- (i) se a Requerente afetou o imóvel adquirido em concretização do reinvestimento à sua *habitação própria e permanente* no prazo estatuído no n.º 6, al. a), do artigo 10.º do CIRS;
- (ii) o montante dos ganhos excluídos de tributação, nos termos do artigo 10.º, n.ºs 5 e 7, do CIRS;
- (iii) o direito da Requerente a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT;
- (iv) a responsabilidade das partes pelas custas arbitrais.

35. Tendo por base o disposto no artigo 124.º do CPPT, considerando que, no caso *sub judice* não foi alegado qualquer vício que determine a nulidade do ato impugnado, a

apreciação das questões relevantes para a decisão da causa será feita pela ordem em que foram suscitadas pela Requerente.

§2. Da afetação do imóvel adquirido em concretização do reinvestimento à *habitação própria e permanente* da Requerente no prazo estatuído no n.º 6, al. a), do artigo 10.º do CIRS

36. A Requerente e a Requerida contendem sobre a aplicação do regime de reinvestimento estatuído no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS aos ganhos decorrentes da transmissão do Imóvel Alienado, nomeadamente, se o requisito contido no n.º 6, al. a), do mesmo artigo se encontra verificado no caso *sub judice*.

37. A Requerente alega que se encontram verificados todos os pressupostos de aplicação do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, incluindo o requisito contido no n.º 6, al. a), do mesmo artigo, por ter passado a habitar o Imóvel Adquirido em Novembro de 2014, não obstante não ter comunicado à AT a alteração o seu *domicílio fiscal* nos 6 meses que se seguiram à aquisição do mesmo.

38. Defende a Requerente que o artigo 10.º, n.º 6, al. a), do Código do IRS não exige que o sujeito passivo proceda à alteração do seu *domicílio fiscal* no prazo legalmente estabelecido, mas que afete o imóvel em que se concretizou o reinvestimento à sua habitação, ou à habitação do seu agregado familiar.

39. Adversamente, a Requerida defende que o Imóvel Adquirido não foi afeto à *habitação própria e permanente* da Requerente nos 6 meses que se seguiram à sua aquisição, por a Requerente, durante este período, nele não ter o seu *domicílio fiscal*, e, conseqüentemente, ser legítimo à AT concluir que nele não foi fixado o centro de interesses pessoais e familiares da Requerente.

40. Conclui a Requerida que, não estando verificado o requisito contido no artigo 10.º, n.º 6, al. a), do CIRS, não beneficiam os ganhos decorrentes da transmissão do Imóvel Alienado da exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.

41. Atenda as posições das partes, a questão controvertida é a de saber se o requisito contido no artigo 10.º, n.º 6, al. a), do CIRS exige que a afetação do imóvel adquirido em concretização do reinvestimento à *habitação própria e permanente* do sujeito passivo seja acompanhada da comunicação de mudança de *domicílio fiscal* por parte do sujeito passivo.

42. O artigo 10.º, n.º 5, do CIRS prevê uma exclusão de tributação dos ganhos provenientes da alienação de imóvel destinado à *habitação própria e permanente* do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar) que sejam reinvestidos na aquisição de outro imóvel destinado à *habitação própria e permanente* do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar), sendo a sua razão de ser a proteção e favorecimento fiscal da aquisição de *habitação própria e permanente* (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.11.2018, no processo n.º 01077/11.9BESNT (01448/17)).

43. Na redação em vigor à data dos factos, o artigo 10.º do CIRS, na parte relevante, dispunha o seguinte:

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 e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

(...)

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

(...)

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 seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deve ser efetuado.

(...)

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.”

44. Interessa também atentar ao disposto no artigo 19.º da LGT:

Artigo 19.º - Domicílio Fiscal

1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário:

a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;

(...)

3 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária.

4 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.”

45. Relativamente à questão de saber se o requisito contido no artigo 10.º, n.º 6, al. a), do CIRS exige que a afetação do imóvel adquirido em concretização do reinvestimento à *habitação própria e permanente* do sujeito passivo seja acompanhada da comunicação de mudança de *domicílio fiscal* por parte do sujeito passivo, cumpre salientar que constitui jurisprudência fiscal assente, que o presente Tribunal Arbitral acompanha, a seguinte:

- (i) Para efeitos do disposto no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, o conceito de *habitação própria e permanente* não coincide com o conceito de *domicílio fiscal* (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.11.2018, no processo n.º 01077/11.9BESNT (01448/17); Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1.07.2020, proferido no processo n.º 0114/15.2BELLE; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 8.10.2015, no processo n.º 6685/13; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27/01/2022, no processo n.º 2648/10.6BELRS; Decisão Arbitral de 20.1.2021, no processo n.º 159/2020-T; Decisão Arbitral de 20.4.2021, no processo n.º 225/2020-T);
- (ii) A não comunicação da alteração do *domicílio fiscal* poderá configurar uma violação do disposto no artigo 19.º da LGT, mas não é fundamento para recusar ao sujeito passivo a exclusão de tributação nos termos do artigo 10.º, n.ºs 5 e 6, do CIRS (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.11.2018, no processo n.º 01077/11.9BESNT (01448/17); Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 8.10.2015, no processo n.º 6685/13);
- (iii) Para efeitos de aplicação do regime de investimento estatuído no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, o sujeito passivo pode comprovar que tem *habitação própria e permanente* em local diverso do *domicílio fiscal* através de “factos justificativos” de que aí fixou, de forma habitual e permanente, o centro da sua vida pessoal e familiar (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 8.10.2015, no processo n.º 6685/13; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30.09.2020, no processo n.º 373/17.6BESNT; Decisão Arbitral de 17.9.2020, no processo n.º 720/2019-T; Decisão Arbitral de 20.1.2021, no processo n.º 159/2020-T);
- (vi) Estando em causa a interpretação de normas de exclusão de tributação, as mesmas devem ser interpretadas nos seus exatos termos, sem o recurso à analogia e evitando também a interpretação extensiva, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.01.2017, no processo n.º 0774/14; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27/01/2022, no processo n.º 2648/10.6BELRS).

46. Afigura-se-nos, assim, que assiste razão à Requerente quando defende que o requisito contido no artigo 10.º, n.º 6, al. a), do CIRS se encontra verificado quando o sujeito passivo, não obstante não ter comunicado a alteração do *domicílio fiscal* no prazo estabelecido no mesmo preceito, logra em provar que afetou o imóvel adquirido em concretização do investimento à sua *habitação própria e permanente* no prazo estabelecido no mesmo preceito.

47. Feito o necessário enquadramento normativo e regressando ao caso concreto, temos que, tal como resulta dos pontos g) e h) do probatório, a Requerente fez prova de que afetou o Imóvel Adquirido à sua *habitação própria e permanente* no mês de Novembro de 2014, ou seja, dentro do prazo estabelecido na al. a) no n.º 6 do artigo 10.º do CIRS.

48. Conclui-se, assim, que a Requerente reúne os requisitos necessários e exigidos pelo artigo 10.º, n.ºs 5 e 6, al. a), do CIRS para beneficiar da exclusão de tributação dos ganhos provenientes da venda do Imóvel Alienado que reinvestiu na aquisição do Imóvel Adquirido.

§3. Do montante dos ganhos excluídos de tributação ao abrigo do artigo 10.º, n.ºs 5 e 7, do CIRS – o regime do reinvestimento parcial

49. Nos termos do artigo 10.º, n.º 7, do CIRS (na redação em vigor à data dos factos), a exclusão de tributação prevista no n.º 5 do mesmo artigo é proporcional aos ganhos correspondentes ao valor reinvestido.

50. A este propósito, o Professor Doutor Rui Duarte Morais afirma o seguinte:

“A não tributação é proporcional ao reinvestimento, ou seja, na medida em que o montante obtido na venda da primitiva habitação (deduzido – sendo o caso – do valor utilizado para o reembolso de empréstimo contraídos para a sua aquisição) tiver sido utilizado na aquisição da nova habitação. Significa isto que se o preço pago pelo novo imóvel for financiado por outras vias (...), o valor de reinvestimento a considerar será apenas a diferença entre o preço pago e o do empréstimo bancário; se o novo imóvel for de preço inferior ao alienado, haverá apenas um reinvestimento parcial.” (Sobre o IRS, Almedina, 2006, pp. 115).

51. Regressando ao caso em análise: os ganhos provenientes da venda do Imóvel Alienado encontram-se excluídos de tributação na parte correspondente ao valor de realização deduzido da amortização do empréstimo contraído para a aquisição do Imóvel Alienado (i.e., €600.000,00 “menos” €246.407,31) que foi reinvestido na compra do Imóvel Adquirido (i.e., €250.000).

52. Conclui-se, assim, que o valor excluído de tributação ao abrigo do artigo 10.º, n.ºs 5, al. a), e 7, do CIRS corresponde aos ganhos referentes ao valor reinvestido na compra do Imóvel Adquirido, ou seja, ao valor de €250.000,00.

53. Argumenta a Requerida que, no caso *sub judice*, o valor a considerar para efeitos de concretização do reinvestimento só pode ser de €130.000,00, na medida em que ao valor reinvestido de €250.000,00 é deduzido o valor do empréstimo alegadamente feito pela Requerente para adquirir o imóvel em que se concretizou o reinvestimento, no montante de €120.000,00.

54. A este respeito, importa sublinhar que, relativamente ao valor reinvestido, está jurisprudencialmente assente que “*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 n.º 5 do artigo 10.º do CIRS*” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.11.2016, no processo n.º 39/16; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.1.2017, no processo n.º 774/14).

55. Não tendo ficado provado que a Requerente financiou a compra do Imóvel Adquirido através de um empréstimo no valor de €130.000,00, temos que se encontram excluídos de tributação os ganhos auferidos pela Requerente que correspondem ao valor reinvestido na compra do Imóvel Adquirido, i.e., ao valor de €250.000,00, ficando os restantes ganhos provenientes da venda do Imóvel Alienado sujeitos a tributação, nos termos dos artigos 43.º e seguintes do CIRS.

56. Relativamente à possibilidade de anulação parcial de atos de liquidação, por Acórdão de uniformização de jurisprudência de 30.1.2019, no processo n.º 436/18.0BALS, veio o Supremo Tribunal de Justiça formular as seguintes conclusões:

“I - O acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial.

II - O critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por aferir se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado, ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.

III - Não impede a anulação parcial do acto a necessidade de um ulterior acertamento por parte da AT, de modo a conformar a parte remanescente do acto com os termos da decisão judicial anulatória, como o impõe no caso a diminuição ao valor da matéria colectável apurada em sede de acção inspectiva do valor respeitante às correcções que foram julgadas ilegais pelo tribunal.”

57. No caso *sub judice*, a ilegalidade da Liquidação Contestada decorrente da desconsideração, por parte da AT, do regime de reinvestimento parcial previsto no artigo 10.º, n.ºs 5 e 7 do CIRS afeta a Liquidação Contestada apenas em parte, pelo que é justificada e adequada a anulação parcial da mesma, à luz do princípio da economia processual e de meios, e não obstante a necessidade de um ulterior *acertamento* por parte da AT, de modo a conformar a parte remanescente da Liquidação Contestada com os termos da decisão anulatória.

58. Determina-se, assim, a ilegalidade parcial, e conseqüente anulação parcial, da liquidação de IRS n.º 2018..., de 30.10.2018, referente ao ano de 2014, e do ato de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2021... (interposto do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019...), na parte relativa aos ganhos correspondentes ao valor reinvestido de €250.000,00, por não ter sido aplicado, relativamente a tais ganhos, o regime do reinvestimento parcial previsto no artigo 10.º, n.ºs 5 e 7, do CIRS.

59. Em conseqüência, condena-se a Requerida na restituição do imposto e dos juros compensatórios indevidamente pagos pela Requerente por não ter sido aplicado o regime do reinvestimento parcial previsto no artigo 10.º, n.ºs 5 e 7 do CIRS aos ganhos correspondentes ao valor reinvestido de €250.000,00, sendo o montante exato a restituir calculado pela Requerida em consonância com a presente decisão.

§4. Do direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT

60. Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

61. Em consequência da anulação parcial da Liquidação Contestada, são devidos à Requerente juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente por não ter sido aplicado o regime do reinvestimento parcial previsto no artigo 10.º, n.ºs 5 e 7 do CIRS, desde a data do pagamento até à data em que for processada nota de crédito, em que são incluídos, nos termos do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT.

§5. Da responsabilidade das partes pelas custas arbitrais

62. Tendo em consideração a proporção dos ganhos excluídos de tributação em virtude do regime do reinvestimento parcial, previsto no artigo 10.º, n.ºs 5 e 7 do CIRS (41%), temos que será de condenar as partes nas custas arbitrais na proporção do respetivo decaimento, a saber: 41% a cargo da Requerida e 59% a cargo da Requerente (nos termos do artigo 527.º do CPC, aplicável *ex vi* o artigo 29.º, n.º1, al. e), do RJAT).

V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade parcial da liquidação de IRS n.º 2018..., de 30.10.2018, referente ao ano de 2014, e do ato de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2021... (interposto do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019...), na parte correspondente à mais-valia imobiliária excluída de tributação, nos termos do artigo 10º, n.ºs 5 e 7 do CIRS, por erro nos pressupostos de facto e de direito, e em consequência:

- (i) anular parcialmente a liquidação de IRS e o ato de indeferimento do recurso hierárquico *supra* referidos, na parte correspondente à mais-valia imobiliária excluída de tributação, nos termos do artigo 10º, n.ºs 5 e 7, do CIRS;
- (ii) condenar a Requerida na restituição à Requerente do montante de imposto e de juros compensatórios indevidamente pagos por esta, i.e., os montantes relativos à mais-valia imobiliária excluída de tributação, nos termos do artigo 10º, n.ºs 5 e 7, do CIRS.
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT, sobre o montante indevidamente pago pela Requerente nos termos *supra* referidos, desde a data do pagamento até à data em que for processada nota de crédito.
- c) Condenar as partes nas custas arbitrais na proporção do respetivo decaimento, a saber: 41% a cargo da Requerida e 59% a cargo da Requerente.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, al. *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 **€71.643,12**.

VII. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas arbitrais em **€2.448,00**, a cargo das partes na proporção do respetivo decaimento, a saber: 41% a cargo da Requerida e 59% a cargo da Requerente (a Requerente impugnou os atos tributários subjacentes ao indeferimento do recurso hierárquico e da reclamação graciosa - liquidação de IRS, tendo o Tribunal Arbitral decidido pela anulação parcial).

Notifique-se.

Lisboa, 22 de Março de 2022

Os árbitros,

(Rita Correia da Cunha)

(Maria Antónia Torres)

(Francisco Nicolau Domingos)