

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 157/2022-T

Tema: IRS - IRS de 2021. Mais Valias. Fundamentação a posteriori. Valor de reinvestimento. Acordo de distribuição de preço.

SUMÁRIO:

1. Procede a impugnação da liquidação adicional fundamentada na recusa da exclusão de tributação em sede de categoria G (mais-valias) de IRS, do valor recebido pela requerente pela alienação de uma fracção “C” de prédio urbano, quando era nessa fracção que a requerente tinha à data da escritura de compra e venda a sua residência própria e permanente.

2. Não pode o tribunal arbitral apreciar um novo fundamento invocado para a liquidação oficiosa, que não constando do acto impugnado –liquidação oficiosa fundamentada em decisão de processo de divergências – quando esse novo fundamento apenas foi trazido ao processo em sede de resposta da AT, por não caber no âmbito da impugnação deduzida pela requerente.

3. O valor da exclusão do âmbito da mais valia devida pela requerente e referente aos ganhos que obteve a com a alienação da fracção “C” do prédio onde tinha à data da escritura de compra e venda a sua residência própria e permanente, a ser contabilizado como o valor de realização é o valor real efectivamente recebido pela requerente e não o valor correspondente à sua quota de comproprietária nessa fracção.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Gustavo Gramaxo Rozeira e José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 24 de Maio de 2022, proferem a presente DECISÃO ARBITRAL, nos termos seguintes:

1. Relatório

A..., viúva, contribuinte fiscal n.º..., residente na Rua ..., ..., ..., ...-... Lisboa, em tempo, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, no artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e, ainda, no artigo 109.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), veio requerer em 10-3-2022, a constituição de tribunal arbitral tendente à declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2021... e demonstração de liquidação de juros n.º 2021..., que, entretanto, deram origem à respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2021..., com os fundamentos seguintes:

i) Em 2019 a Requerente apresentou a declaração de modelo 3 de IRS do ano de 2018, com a identificação ... que, com um rendimento coletável de € 650.153,53, deu origem à liquidação n.º 2019..., tendo o montante de IRS apurado ascendido a € 200.625,61, o qual foi pontualmente pago pela requerente.

ii) Na referida declaração, campo 5006 do quadro 5 do anexo G do modelo 3, a Requerente declarou o valor de reinvestimento no montante de € 348.419,14 referente à venda da fração autónoma designada pela letra “C” do prédio U-..., da freguesia ..., a que se refere o campo 4003 do quadro 4 do anexo G do modelo 3 do IRS de 2018, sendo que a fração em causa corresponde ao 2.º andar esq. do prédio sito na Rua ... n.º ... e n.º ..., freguesia ... (Ex freguesia ... /freguesia ...), do concelho de Lisboa.

iii) Em julho de 2021, a Requerente foi notificada que a sua declaração de IRS referente ao ano de 2018 tinha sido selecionada análise da divergência do código D25

reinvestimento em imóveis – residência do titular diferente do imóvel objeto do reinvestimento, pois a AT não aceitando o reinvestimento declarado, procedeu à liquidação oficiosa de IRS n.º 2021... e demonstração de liquidação de juros 2021 ..., que, entretanto, deram origem à respetiva demonstração de acerto de contas.

iv) De acordo com essa declaração, o rendimento coletável da requerente em 2018 ascendia assim a € 650.153,53, pelo que o montante do imposto apurado era de € 318.440,05, ao qual acrescem juros compensatórios de € 9.541,35, sendo, em consequência do acerto de contas entre as duas liquidações, o montante adicional a pagar pela requerente de € 127.355,79.

v) A AT corrigiu a declaração de IRS de 2018 da Requerente com três fundamentos: a) Não aceitação do valor declarado de revestimento devido ao valor de realização a reinvestir declarado não ser proveniente da alienação de habitação própria e permanente; b) Não aceitação do valor global de realização da venda das cinco fracções tendo por base uma quota ideal de 50% na propriedade.

vi) Entende a requerente que a liquidação oficiosa é ilegal, porque a AT não aceitou o reinvestimento referente à fracção autónoma designada pela letra “C” do prédio U-..., da freguesia..., a que se refere o campo 4003 do quadro 4 do anexo G do modelo 3 do IRS de 2018, pois considerou a AT que entre os anos de 2018 e 2019, a Requerente tinha o seu domicílio fiscal em imóvel sito na freguesia de ..., ... e não no imóvel alienado sito na freguesia de ... (ex-freguesia .../freguesia...).

vii) De acordo com os serviços da AT “verifica-se que, entre os anos de 2018 a 2019, tendo por base os elementos do cadastro fiscal da AT, atento às declarações modelo 3 do IRS apresentadas pelo sujeito passivo, o sujeito passivo tinha o seu domicílio fiscal na freguesia ..., ... ou Ora, a verdade é que o SP pertencia à área administrativa, fiscal e territorial competente do serviço de finanças – Lisboa ... (com o código SF ...) (vide código SF – Declarações do IRS de 2018 e de 2019). Por conseguinte, localizando-se a fracção “C” do prédio U-..., na freguesia de ... (Ex freguesia .../freguesia...), do concelho de Lisboa, da área

administrativa, fiscal e territorial competente o serviço de finanças – Lisboa ... (com o código SF...), entre os anos de 2018 a 2019, verifica-se que o sujeito passivo A..., NIF ..., não possuía o seu domicílio fiscal (e local de residência habitual) na Rua da ... n.º ... e n.º ..., ..., freguesia ... (Ex freguesia .../freguesia...), do concelho de Lisboa (com o código SF ... – Serviço de Finanças – Lisboa ...).

viii) Acontece que, segundo a requerente, a AT incorreu em dois erros ao considerar que a Requerente não possuía i) o seu domicílio fiscal e o ii) local de residência habitual na Rua ... n.º ... e n.º ..., ..., freguesia ... (Ex freguesia .../freguesia ...), do concelho de Lisboa.

ix) Esta fracção foi alienada pela Requerente no dia 30 de julho de 2018 e quando essa fracção autónoma “C” foi alienada, a Requerente tinha o seu domicílio fiscal nesse local, constando do cadastro fiscal da Requerente essa morada como domicílio fiscal.

x) A Requerente quando preencheu o modelo 3 do IRS em 2019 (referente ao ano de 2018) já tinha de facto a residência fiscal em imóvel sito na freguesia ..., mas tal é irrelevante para o caso, pois que, entendendo a AT que o domicílio fiscal da Requerente constituía necessariamente o local da sua residência habitual, sempre seria de concluir que a mesma era na Rua ... n.º ... e n.º ..., ..., freguesia ... (Ex freguesia .../freguesia...), do concelho de Lisboa, sendo não só o domicílio fiscal, como também o local da sua habitação própria e permanente

xi) A Requerente e B... eram proprietários da totalidade das fracções autónomas (5) do prédio urbano em propriedade horizontal sito na Rua ... n.º ... e n.º ..., da freguesia ... (Ex freguesia .../freguesia...), concelho de Lisboa, tendo a Requerente a sua residência habitual na fracção autónoma designada pela letra “C”, correspondente ao 2.º andar esq do referido prédio e o outro proprietário, B..., tinha a sua residência habitual na fracção autónoma designada pela letra “E”, correspondente ao 3.º andar do referido prédio.

xii) Em 2017, devido valorização do imobiliário em Lisboa, a Requerente e o outro proprietário B... decidiram colocar à venda o referido prédio urbano através de uma agência imobiliária da rede “C...”, tendo sido apresentados aos proprietários diversos interessados na aquisição do prédio, nomeadamente um casal de nacionalidade francesa, D... e E... .

xiii) A Requerente e outro proprietário negociaram com os referidos cidadãos de nacionalidade francesa, os quais manifestaram a intenção de realizar o negócio a curto prazo, pelo que, durante as negociações com esses potenciais compradores e face à possibilidade de ter de sair a curto prazo da sua residência sita no 2º andar esq. do prédio sito na Rua ... n.º ... e n.º ..., a Requerente arrendou à cautela um apartamento sito na Rua ..., n.º... – ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, cujo proprietário era F..., NIF ..., por contrato celebrado em 1 de agosto de 2017, mas a Requerente não passou a residir no locado, pois apenas pretendia assegurar uma habitação caso tivesse de proceder à venda imediata do prédio sito na Rua ... n.º ... e n.º ..., Lisboa.

xiv) A Requerente continuou a residir Rua ... n.º ... e n.º ..., ..., na freguesia de..., Lisboa.

xv) Em 18 de janeiro de 2018, a Requerente e outro proprietário celebraram com D... e E... um contrato promessa de compra e venda do prédio sito na Rua ..., n.º... a ..., sem transmissão da posse, tendo a Requerente continuado a ser titular de contratos de fornecimento água, eletricidade, gás e comunicações no Rua ... n.º... e n.º..., ..., freguesia..., até à sua alienação.

xvi) Em 30 de julho de 2018, a Requerente e outro proprietário venderam a D... e E..., a totalidade do prédio urbano em propriedade horizontal (5 frações) sito na Rua ... n.º ... a ..., pelo valor global de € 2.850.000,00, sendo vendida a fração autónoma designada pela letra “C” que era a habitação própria e permanente da Requerente, pelo preço de € 464.572,18.

xvii) Até ao momento em que alienou a referida fração “C” a mesma constituía a sua habitação própria e permanente e só após a venda da referida fração “C”, a Requerente passou a sua habitação própria e permanente para o imóvel arrendado sito na Rua ..., n.º ... –..., em Lisboa, tendo alterado o seu domicílio fiscal para o locado sito na Rua ..., n.º...–..., em Lisboa, aquando da alteração da morada no seu cartão de cidadão.

xviii) O arrendamento do ... da Rua..., n.º ..., em Lisboa, era uma solução transitória, pois a Requerente pretendia adquirir um imóvel próprio para residir e para reinvestir a mais-

valia da venda da fração autónoma designada pela letra “C” do prédio sito na Rua ..., n.º ... a

xix) Para esse efeito, em 20 de setembro de 2019, a Requerente adquiriu, em leilão judicial, a fração autónoma designada pela letra “E” correspondente ao 1.º andar esquerdo do prédio urbano sito na Rua ..., n.º ..., ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa.

xx) Este reinvestimento foi efetuado 14 meses após a alienação da venda da fração autónoma designada pela letra “C” do prédio sito na Rua ..., n.º ... a ..., sendo que a fração sita na Rua ..., n.º ..., ..., em Lisboa passou, até ao dia de hoje, a ser a habitação própria e permanente da requerente, pois passou a ser nesse local que ficou centrada a sua organização da vida individual, familiar e social, com carácter de habitualidade e estabilidade.

xxi) Embora a requerente tivesse uma quota ideal de 50%, o valor por si recebido na venda da fração designada pela letra “C” foi de 75%, correspondente a € 348.419,14, pois, relativamente à fração “C”, a Autora auferiu uma percentagem de 75% do valor fixado e o outro proprietário B... apenas 25% e relativamente à fração identificada com a letra “E”, B... auferiu uma percentagem de 75% do valor fixado para a venda e a requerente apenas 25%, tudo conforme condições ficaram expressas em acordo celebrado em 30 de julho de 2018 entre a requerente e o outro proprietário B... .

xxii) A alteração das quotas já constava do contrato promessa de compra e venda celebrado 18 de janeiro de 2018, porquanto na sua cláusula 2.ª alínea c) tinha ficado estipulado uma diferença de preço a receber pelos dois comproprietários.

xxiii) Deste modo, o valor declarado de reinvestimento no montante de € 348.419,14 (75%) referente à venda da fração autónoma designada pela letra “C” do prédio U-..., da freguesia ..., a que se refere o campo 4003 do quadro 4 do anexo G do modelo 3 do IRS de 2018, encontrava-se correto.

xxiv) Porém, a AT também não aceitou o valor declarado de realização, pois considerou que os 50% da quota ideal da requerente na venda de todas as cinco frações do

prédio em causa ascendia € 1.425.000,00 e não ao valor declarado de € 1.361.585,75, apesar de, por acordo entre os dois proprietários, haver uma diferença de preço a receber relativamente às frações “C” e “E”, diferente da sua quota ideal.

xxv) Consequentemente, a liquidação oficiosa em causa é ilegal pois não teve em conta os valores de realização e de reinvestimento corretamente declarados pela Requerente, sendo que as correções efetuadas não têm fundamento.

xxvi) Deste modo, Autora tem o direito de declarar o reinvestimento do valor da realização da fração autónoma designada pela letra “C” do sito na Rua ... n.º ... e n.º ..., Lisboa, o qual foi efetuado nos 36 meses posteriores contados da data da realização e foi manifestada a intenção de proceder ao reinvestimento, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação (2018) e a Requerente tem o direito a declarar o valor real de realização que é diferente da sua quota ideal de 50%, correspondente ao valor por si recebido na venda das cinco frações do prédio, no montante de € 1.361.585,75.

Conclui pedindo que seja julgado procedente e provado o pedido de pronúncia arbitral com a anulação da liquidação oficiosa de IRS ora impugnada e da liquidação de juros compensatórios e respetivo acerto de contas já identificados, com a devolução de todos os montantes pagos a este título pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios à Requerente, à taxa anual fixada, com fundamento em pagamento indevido da prestação tributária.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 14-3-2022.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os subscritores do presente acórdão a cima mencionados, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 4-5-2022 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 24-5-2022.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, para além de entender que se não justifica a produção de qualquer prova testemunhal, com os seguintes fundamentos:

i) Por escritura pública outorgada em 30-07-2018 a ora Requerente, juntamente com o B..., NIF..., procederam à venda de cinco frações – designadas pelas letras A a E – que possuíam do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..., concelho de Lisboa, sob o artigo

ii) A venda foi efetuada pelo preço global de € 2.850.000, assim distribuída pelas sobreditas frações: A - € 688.563,56. B – € 724.909,80. C - € 464.572,18. D - € 253.725,24. E - € 718.229,22.

iii) Entretanto, em 01-08-2017 e pelo prazo de um ano, a Requerente, bem como o Sr. B..., haviam arrendado a fração CM do prédio urbano sito na Rua ..., bloco ..., ..., ..., ...-... Lisboa, para onde a Requerente alterou o seu domicílio quando, em 24-10-2018, pediu Cartão de Cidadão.

iv) Até então o domicílio da requerente estava fixado na Rua ..., n.º ... –..., ... Lisboa, correspondente á fração C do prédio melhor identificado supra.

v) Também em 30-07-2018 a Requerente e o Sr. B... haviam celebrado um acordo segundo o qual aquela auferiria uma percentagem de 75% do preço fixado para a venda da fração C, auferindo o Sr. B... a percentagem remanescente de 25%, enquanto este senhor auferiria uma percentagem de 75% do preço fixado para a venda da fração E, auferindo a ora Requerente a percentagem remanescente de 25%.

vi) Por leilão eletrónico ao qual correspondeu a referência LO ..., encerrado em 15-07-2019, levado a efeito no âmbito do processo judicial nº .../06...YYLSB, que correu termos no Tribunal da Comarca de Lisboa, UO: Lisboa – Juízo de Execução – Juiz 3, a ora Requerente adquiriu, pelo preço de € 365.000 a fração E do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o artigo ..., que corresponde ao 1º andar esquerdo do edifício sito na Rua ..., nº ..., ...- ... Lisboa, para onde – segundo os registos constantes do sistema informático da AT – a Requerente alterou a sua morada em 30-07-2020.

vii) Em 21-06-2019 a ora Requerente procedeu à entrega, em seu nome, de uma declaração modelo 3 de IRS respeitante ao ano de 2018, a qual foi acompanhada dos anexos A e G e no quadro 4 do anexo G anexo àquela declaração, a contribuinte mencionou haver alienado uma quota-parte de 50% das frações A a E do prédio mencionado nos arts 4 e 5.

viii) Os valores de realização (VR) e aquisição (VAq) declarados foram, respetivamente, os seguintes:

A – VR: € 344.281,78; VAq: € 54.362,94.

B – VR: € 362.454,90; VAq: € 57.232,52.

C – VR: € 348.429,14; VAq € 55.017,82.

D – VR: € 126.862,62; VAq: € 20.031,92.

E – VR: € 179.557,31; VAq: € 28.352,54.

ix) Mais preencheram os campos 5001 e 5002 do quadro 5 do mesmo anexo G com as seguintes indicações: - Quadro 5001: “2018”. - Quadro 5002: “4003”. e ainda o quadro 5006 “[Valor de realização que pretende investir (sem recurso ao crédito)]”, onde indicou o valor de € 348.429,14.

x) Com base na declaração entregue em 21-06-2019, foi efetuada em 22-06-2019 a liquidação de IRS nº 2019..., na qual foi apurado o montante de imposto a pagar de € 200.625,61.

xi) Em 30-06-2020 foi instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa ..., em nome da Requerente, um procedimento de gestão de divergências, tendo com base nas respectivas

conclusões, os serviços da AT elaboraram oficiosamente em 06-12-2021 uma declaração modelo 3 de IRS em nome da ora Requerente, também relativa ao ano de 2018, que foi igualmente acompanhada dos anexos A e G.

xii) No quadro 4 do anexo G anexo àquela declaração foram corrigidos os valores de realização das frações C e E para € 232.286,10 e € 359.114,60, respetivamente e ainda os valores de aquisição das frações para os seguintes montantes - A: € 10.037,51. - B: € 92.328,09. - C: € 6.416,02. - D: € 8.021,01 - E: € 1.604,98, tendo sido considerada a importância de € 6.163,53 de despesas e encargos relativos a aquisição e/ou alienação das referidas frações.

xiii) Nada constando, porém, do quadro 5 do sobredito anexo G oficiosamente elaborado.

xiv) Com base na declaração oficiosa foi efetuada em 11-12-2021 a liquidação de IRS ora impugnada, no âmbito da qual foi apurado o montante de imposto a pagar de € 318.440,05, ao qual acresceu a quantia de € 9.541,35, a título de juros compensatórios, o que fez a importância total a pagar de € 327.981,40, tendo-se procedido, em 14-12-2021, ao acerto de contas com o montante apurado na liquidação de IRS nº 2019..., efetuada em 22-06-2019, resultando desse acerto de contas apurada a quantia a pagar de € 127.335,79.

xv) Consultando o sistema informático da AT conclui-se que, à data da venda (30-07-2018), a Requerente tinha o seu domicílio fiscal estabelecido na Rua ..., nº ... – ..., ... Lisboa, local coincidente com a fração C do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da..., concelho de Lisboa, sob o artigo Só alterando o seu domicílio para a Rua..., nº ... –..., ...-...Lisboa (freguesia de...) em 24-10-2018, quando pediu emissão de cartão de cidadão.

xvi) Os serviços tributários só atribuíram efeitos a essa alteração em 07-01-2019, pelo que dúvidas não restem que, no momento da sua transmissão, a contribuinte tinha a sua habitação própria e permanente instalada na fração C do imóvel alienado.

xvii) Como se referiu, em 15-07-2019, a Requerente adquiriu, por arrematação em leilão eletrónico efetuado no âmbito do processo judicial de execução .../06...YYLSB, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa – Juízo de Execução – Juiz 3, a fração E do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o artigo.... Prédio este sito na Rua ..., n.º..., ... –... Lisboa, correspondendo a fração E ao seu primeiro andar esquerdo, para onde - de novo segundo os dados constantes do sistema informático da AT – a ora Requerente alterou o seu domicílio fiscal em 30-07-2020.

xviii) A própria Requerente, que se apresentou em 05-08-2019 no Serviço de Finanças (SF) de Lisboa ... para efeitos de liquidação e pagamento do IMT e do Imposto do Selo devidos pela transmissão da fração sita na Rua ..., n.º ... –... .

xix) Por conseguinte, todos os elementos juntos pela própria Requerente ao requerimento de constituição de tribunal arbitral, bem como os registos constantes do sistema informático da AT, confluem no sentido de permitir concluir que a afetação à habitação própria e permanente da contribuinte da fração por ela adquirida com o produto da alienação da que anteriormente possuía ocorreu mais de um ano depois da respetiva aquisição.

xx) Por isso, o produto da venda da fração sita na freguesia da ... não pode ser excluído de tributação em sede de categoria G (mais-valias) de IRS.

xxi) Além disso, a Requerente argumenta ainda que, com base em acordo que celebrou com o co-proprietário, Sr. B..., recebeu o montante de € 348.429,14 (correspondente a 75% do respetivo produto, que ascendeu a € 464.572,18), relativamente à alienação da fração designada pela letra C do prédio alienado Resposta, recebendo apenas 25% do produto da alienação da fração E (€ 718.229,22), pelo que declarou, relativamente ao valor de realização desta fração, o montante de € 179.557,31.

xxii) A alegação da Requerente assenta num acordo particular, cujas assinaturas foram, nos termos constantes do art. 38º do DL n.º 76-A/2006, de 29/03, objeto de reconhecimento simples pela advogada Dra. G..., mas esse acordo é um documento particular

e da escritura de venda das não consta qualquer referência a distintas quotas-partes de propriedade das diversas frações alienadas.

xxiii) Acresce que quando em 07-04-2004 compareceram no SF de Lisboa... para efeitos de liquidação do IMT devido pela aquisição do imóvel posteriormente alienado (em 2018, já após ser constituído em regime de propriedade horizontal), cada qual dos (então) adquirentes – e em 2018 vendedores – do dito imóvel declararam pretender adquirir uma quota de $\frac{1}{2}$ (equivalente a 50%) do dito prédio.

xxiv) A invocação do acordo celebrado por documento particular visa obter um menor valor global de realização das frações relativamente à metade transmitida pela ora Requerente (€ 1.361.585,75 em vez de € 1.425.000), visando atingir um fim favorável aos seus interesses, declarando um menor valor global de realização da quota-parte que detinha nas frações, o que ditaria o apuramento de uma mais-valia inferior resultante da alienação da mesma.

Notificada da resposta da AT, veio a Requerente apresentar requerimento suscitando a questão de a AT ter alterado os fundamentos da sua decisão tributário, aceitando agora que a Requerente tinha o seu domicílio no imóvel alienado em 2018, mas procurando impedir a procedência do pedido de anulação invocando *a posteriori* um novo fundamento que não invocara anteriormente. Além disso, refere que o investimento pode ser superior ao valor que resultar da aplicação da proporção da sua propriedade, mas respeitando o acordo de repartição de valores de venda já alegado na petição inicial.

Notificada deste requerimento, a AT nada disse.

Por despacho de 16-08--2022, foi agendada a inquirição de testemunhas, cuja para o dia 22-9-2022

No dia 22-9-2022 teve lugar a inquirição das testemunhas arroladas, finda a qual foi proferido despacho de notificação de Requerente e Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, tendo ainda sido designado o dia 24-11-2022 para o efeito de prolação da decisão arbitral, sendo também advertida a

Requerente que até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

Além disso, determinou-se ainda a apresentação por ambas as partes das petição e resposta em formato editável (Word) à luz do princípio da cooperação – cfr. artigo 7º, do CPC -, com vista a facilitar e abreviar a tarefa de elaboração do acórdão final, designadamente no que respeita à matéria de facto.

A requerente apresentou alegações, bem como a requerida.

Do mesmo modo, a requerente já comprovou nos autos o pagamento da taxa arbitral subsequente.

2. Despacho saneador:

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades, que sejam de conhecimento oficioso.

3. Matéria de facto:

Considerando os articulados das partes, os documentos juntos, o processo administrativo e o depoimento das testemunhas, são considerados provados os factos que a seguir se indicam.

3.1 Factos provados:

Mostram os autos o seguinte:

a) Por escritura pública outorgada em 30-07-2018 a Requerente, juntamente com o B..., NIF..., procederam à venda a D... e E... de cinco frações – designadas pelas

letras A a E – de que eram proprietários no prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..., concelho de Lisboa, sob o artigo ..., prédio urbano esse constituído em propriedade horizontal e sito na Rua ... n.º ... e n.º..., da freguesia ... (Ex freguesia .../freguesia...), concelho de Lisboa. (provado pelo documento 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral (PPA))

b) O preço global da venda foi de € 2.850.000, assim distribuída pelas sobreditas frações: A - € 688.563,56. B – € 724.909,80. C - € 464.572,18. D - € 253.725,24. E - € 718.229,22 (provado pelo documento 10 junto com o PPA).

c) Em 01-08-2017 e pelo prazo de um ano, a Requerente, bem como o referido B..., haviam arrendado a fração CM do prédio urbano sito na Rua ..., bloco ..., ..., ..., ...-... Lisboa (provado pelo documento 8 junto com o PPA).

d) Para esta morada a requerente alterou o seu domicílio fiscal, quando, em 24-10-2018, pediu Cartão de Cidadão (provado pelo documento 12 junto com o PPA)

e) Até à data referida na alínea anterior, o domicílio fiscal da requerente estava fixado na Rua..., n.º ... -..., ... Lisboa (provado por acordo das partes).

f) Este andar correspondia à fracção C do prédio melhor identificado na alínea a) (provado por acordo das partes).

g) Era neste local que a requerente tomava as suas refeições, dormia e desenvolvia toda a sua vivência diária, familiar e social (provado pelo depoimento de H..., que depôs de forma credível e isente, apesar de ser filho da requerente).

h) Em 30-07-2018, a requerente e B... haviam celebrado um acordo segundo o qual aquela auferiria uma percentagem de 75% do preço fixado para a venda da fração C, auferindo o B... a percentagem remanescente de 25% (provado pelo documento 14 junto com o PPA e junto a fls. 48 do Processo Administrativo).

i) Por sua vez, B... auferiria uma percentagem de 75% do preço fixado para a venda da fração E, auferindo a ora requerente a percentagem remanescente de 25% (provado pelo documento 14 junto com o PPA e junto a fls. 48 do Processo Administrativo).

j) As assinaturas dos subscritores desse acordo só foram reconhecidas por semelhança por advogado em 20-12-2018 (provado pelo documento 14 junto com o PPA e junto a fls. 48 do Processo Administrativo).

k) Em 18 de Janeiro de 2018, a ora requerente e B... outorgaram contrato promessa de compra e venda com os adquirentes das fracções que venderam em 30/7/2018, recebendo nessa dos compradores quantias a título de sinal do mesmo valor (€ 132.500), logo acordaram que os compradores pagariam o restante preço com cheques de valor diferente, para a requerente (€ 1.207.500) e para o outro comproprietário (€ 1.357.500), valores esses que reflectem o acordo referido nas alíneas anteriores, como resulta da cláusula 2ª, n.º 1, i) e ii) (provado pelo documento 9 junto com o PPA).

l) Só após a venda da referida fracção “C”, conforme o provado na al. a), é que a requerente passou a residir no imóvel arrendado referido em c) (provado por acordo das partes)

m) Por leilão eletrónico ao qual correspondeu a referência LO..., realizado em 15-07-2019, levado a efeito no âmbito do processo judicial n.º .../06...YYLSB, que correu termos no Tribunal da Comarca de Lisboa, UO Lisboa – Juízo de Execução – Juiz 3, a ora requerente adquiriu, pelo preço de € 365.000 a fracção “E” do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o artigo ... (provado pelo documento 13 junto com o PPA).

n) Que corresponde ao 1º andar esquerdo do edifício sito na Rua ..., n.º, ... – ... Lisboa (provado pelo documento 13 junto com o PPA).

o) Após a entrega em 20 de Setembro de 2019 do título de transmissão do prédio referido em k) pelo respectivo agente de execução, a requerente mudou-se para esse andar em data não precisamente apurada, mas tendo alterada a sua morada fiscal

para essa morada em 30-07-2020 (provado pelo depoimento de H..., que depôs de forma credível e isente, apesar de ser filho da requerente).

p) Em 21-06-2019 a ora Requerente procedeu à entrega, em seu nome, de uma declaração modelo 3 de IRS respeitante ao ano de 2018, a qual foi acompanhada dos anexos A e G (provado pelo documento 1 junto com o PPA).

q) No quadro 4 do anexo G anexo àquela declaração, a contribuinte mencionou haver alienado uma quota-parte de 50% das frações A a E do prédio mencionado na alínea a) dos factos provados (provado pelo documento 1 junto com o PPA).

r) Os valores de realização (VR) e aquisição (VAq) declarados foram, respetivamente, os seguintes:

A – VR: € 344.281,78; VAq: € 54.362,94.

B – VR: € 362.454,90; VAq: € 57.232,52.

C – VR: € 348.419,14; VAq € 55.017,82.

D – VR: € 126.862,62; VAq: € 20.031,92.

E – VR: € 179.557,31; VAq: € 28.352,54 (provado pelo documento 1 junto com o PPA).

s) Preenchendo, ainda, os campos 5001 e 5002 do quadro 5 do mesmo anexo G com as seguintes indicações: - Quadro 5001: “2018”. - Quadro 5002: “4003” (provado pelo documento 1 junto com o PPA).

t) E ainda o quadro 5006 “valor de realização que pretende investir (sem recurso ao crédito)”, onde indicou o valor de € 348.429,14 (provado pelo documento 1 junto com o PPA).

u) Com base na declaração entregue em 21-06-2019, foi efetuada em 22-06-2019 a liquidação de IRS n.º 2019..., na qual foi apurado o montante de imposto a pagar de € 200.625,61 (provado pelo documento 2 junto com o PPA).

v) *Em 30-06-2020 foi instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa ..., em nome da Requerente, o procedimento de gestão de divergências n.º ... (provado pelo documento 3 junto com o PPA e processo administrativo junto pela AT com o mesmo documento).*

x) *Com base nas conclusões retiradas no âmbito deste procedimento, os serviços da AT elaboraram oficiosamente em 06-12-2021 uma declaração modelo 3 de IRS em nome da ora Requerente, também relativa ao ano de 2018, que foi igualmente acompanhada dos anexos A e G (provado pelos documentos 3 e 7 juntos com o PPA e processo administrativo junto pela AT com os mesmos documentos).*

y) *Tendo, no quadro 4 do anexo G anexo àquela declaração corrigido os valores de realização das frações C e E para € 232.286,10 e € 359.114,60, respectivamente (provado pelos documentos 3, 5 e 7 juntos com o PPA e processo administrativo junto pela AT com os mesmos documentos).*

z) *E ainda os valores de aquisição das frações para os seguintes montantes - A: € 10.037,51. - B: € 92.328,09. - C: € 6.416,02. - D: € 8.021,01 - E: € 1.604,98 (provado pelos documentos 3, 5 e 7 juntos com o PPA e processo administrativo junto pela AT com os mesmos documentos).*

aa) *Tendo ainda sido considerada a importância de € 6.163,53 de despesas e encargos relativos a aquisição e/ou alienação das referidas frações (provado pelos documentos 3, 5 e 7 juntos com o PPA e processo administrativo junto pela AT com os mesmos documentos).*

bb) Nada constando, porém, do quadro 5 do sobredito anexo G oficiosamente elaborado sobre a intenção de reinvestimento e respectivo valor (provado pelos documentos 3, 5 e 7 juntos com o PPA e processo administrativo junto pela AT com os mesmos documentos).

cc) A AT fundamentou as correções que fez à declaração de IRS apresentada pela A. em 21/6/2019, do seguinte modo:

“Verifica-se que, entre os anos de 2018 a 2019, tendo por base os elementos do cadastro fiscal da AT, atento às declarações modelo 3 do IRS apresentadas pelo sujeito passivo, o sujeito passivo tinha o seu domicílio fiscal na freguesia ..., ... ou Ora, a verdade é que o SP pertencia à área administrativa, fiscal e territorial competente do serviço de finanças – Lisboa ... (com o código SF...) (vide código SF – Declarações do IRS de 2018 e de 2019). Por conseguinte, localizando-se a fracção “C” do prédio U-..., na freguesia de ...(Ex freguesia .../freguesia...), do concelho de Lisboa, da área administrativa, fiscal e territorial competente o serviço de finanças – Lisboa... (com o código...), entre os anos de 2018 a 2019, verifica-se que o sujeito passivo A..., NIF..., não possuía o seu domicílio fiscal (e local de residência habitual) na Rua ... n.º ... e n.º..., ..., freguesia ... (Ex freguesia ... /freguesia ...), do concelho de Lisboa (com o código SF ... – Serviço de Finanças – Lisboa ...).” (provado pelo documento 7 junto com o PPA e processo administrativo junto pela AT com o mesmo documento).

dd) Com base na declaração oficiosa foi efetuada em 11-12-2021 a liquidação de IRS n.º 2021..., no âmbito da qual foi apurado o montante de imposto a pagar de € 318.440,05, ao qual acresceu a quantia de € 9.541,35, a título de juros compensatórios, perfazendo a importância total a pagar de € 327.981,40. (provado pelos documentos 4 e 5 juntos com o PPA).

ee) Em 14-12-2021 os serviços tributários procederam ao acerto de contas com o montante apurado na liquidação de IRS n.º 2019..., efetuada em 22-06-2019 (provado pelo documento 4 junto com o PPA).

ff) Através do acerto de contas n.º 2021..., no âmbito do qual foi apurada a quantia a pagar de € 127.335,79, o que se reflectiu na nota de cobrança n.º 2021..., que devia ser pago até 19-1-2022 (provado pelo documento 4 junto com o PPA).

gg) o presente PPA deu entrada no CAAD no dia 10 de Março de 2022.

hh) Na sua resposta, apresentada nos presentes autos, a AT reconheceu que o domicílio da requerente estava fixado na Rua ..., n.º...-..., ...Lisboa, correspondente á fração C do prédio melhor identificado na al. a) até data da compra e venda mencionada nessa alínea.

ii) Porém, alegou mais que, pelos elementos juntos pela própria requerente ao requerimento de constituição de tribunal arbitral, bem como os registos constantes do sistema informático da AT, conclui que a afetação à habitação própria e permanente da contribuinte da fração por ela adquirida com o produto da alienação da que anteriormente possuía ocorreu mais de um ano depois da respetiva aquisição, pelo que o produto da venda da fração sita na freguesia ... não pode ser excluído de tributação em sede de categoria G (mais-valias) de IRS.

kk) A requerente exerceu o contraditório relativamente a esta resposta da AT e o novo fundamento por ela invocado, alegando que o mesmo não constava do relatório que fundamentou a alteração da declaração de IRS da ora requerente relativa ao ano de 2018.

Estes são os factos que consideramos provados, indicando-se a seguir a cada um deles os meios de prova que os suportam.

3.2. Factos não provados e fundamentação da matéria de facto

Não existem outros factos não provados com interesse para a decisão deste processo.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela requerente, no que consta do processo administrativo e também nos depoimentos das testemunhas ouvidas que depuseram com isenção e de forma credível.

4. Matéria de direito

Na petição inicial, a requerente invoca as seguintes questões no sentido da procedência da sua pretensão:

- ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto na recusa da exclusão de tributação em sede de categoria G (mais-valias) de IRS, do valor recebido pela ora requerente, com fundamento em que não tinha a sua residência própria e permanente na fracção “C” alienada.

- ilegalidade também por erro dos pressupostos de direito, por ter considerado inválido o acordo de distribuição do preço entre a requerente e B..., produto da venda das fracções de que eram proprietários, a qual se reflecte:

- no valor que a ora requerente pode reinvestir e está excluído das mais valias;

- no valor global sobre o qual terá de pagar IRS;

- ilegalidade pela invocação pela AT de um novo fundamento para a exclusão de tributação em sede de categoria G (mais-valias) de IRS, do valor recebido pela ora requerente, que a requerente entende que é ilegal em si mesmo, por se tratar de fundamento que não constava

do acto ora impugnado, sendo que a AT entende que, por violação da lei substantiva, a requerente não afectou o andar adquirido para sua habitação própria e permanente no prazo de 12 meses, dado que os dados de facto invocados não conduzem à existência desse fundamento.

- restituição do imposto pago acrescido de juros.

Passemos então à análise dos fundamentos do presente pedido de pronúncia arbitral.

O art. 124.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), subsidiariamente aplicável à arbitragem tributária *ex vi* art. 29.º, n.º 1, als. a) e c) do RJAT, estabelece, relativamente à ordem do conhecimento dos vícios na sentença, que, “[n]a sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação” (n.º 1 do art. 124.º), sendo que, em cada um dos grupos, a apreciação é feita pela seguinte ordem: “no primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos”; “no segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público, ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior” (cfr. als. a) e b) do n.º 2 do art. 124.º).

Porque a requerente começa por invocar a ilegalidade da recusa da exclusão de tributação em sede de categoria G (mais-valias) de IRS, do valor recebido pela ora requerente, com fundamento em que não tinha a sua residência própria e permanente na fracção “C” alienada é por esta questão que começaremos a nossa análise do presente pedido de pronúncia arbitral.

Seguidamente analisaremos o novo fundamento invocado pela AT na sua resposta, caso esta invocação seja legal e legítima, conforme alega a requerente, caso em que se assim for, não pode ser considerada por este tribunal arbitral.

Caso seja de reconhecer a exclusão de tributação invocada pela requerente, qual o valor a considerar para esse efeito excludente.

Por fim, analisar-se-á a questão do pagamento de juros compensatórios se houver lugar à devolução do pago pela requerente.

5. A ilegalidade da recusa da exclusão de tributação, por falta de sua residência própria e permanente na fracção alienada:

1. Entende a requerente que tem direito à exclusão de tributação das mais valias provenientes da alienação onerosa da fracção “C” do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia ..., concelho de Lisboa, sob o artigo..., prédio urbano esse constituído em propriedade horizontal e sito na Rua ... n.º... e n.º ..., da freguesia ... (Ex freguesia .../freguesia...), concelho de Lisboa, como resulta dos factos a) e f) considerados provados, pois que era neste local que a requerente tomava as suas refeições, dormia e desenvolvia toda a sua vivência diária, familiar e social. (facto g) provado).

Conforme resulta dos documentos juntos pela requerente com o seu PPA, em especial os documentos 3 e 7, este com a decisão final do processo de divergências, a AT entendia que tal não era verdade, pois a requerente na data da escritura de compra e venda pela qual alienou a referida fracção, onde alegadamente tinha a sua residência própria e permanente, o que aliás é comprovado pelo processo administrativo junto pela requerida contendo os mesmos documentos.

Porém, na sua resposta, a AT veio expressamente reconhecer que “*dúvidas não restam que, no momento da transmissão, a contribuinte tinha a sua habitação própria e permanente instalada na fracção C do imóvel alienado*”. – Cfr. artigos 35 a 37 da sua resposta apresentada nos presentes autos.

2. Deste modo, face à confissão expressa da AT tem de conceder-se razão à requerente e declarar que é ilegal o acto de recusa ora impugnada por erro sobre os pressupostos de facto, o que determina a invalidade desse acto nessa parte em que contém essa recusa.

6. Ilegalidade de invocação de novo fundamento para o acto impugnado que não constava do mesmo.

1. Sucede que na sua resposta ao PPA, depois de confessar os factos que tornavam ilegal a decisão de tributação da ora requerente e que lhe havia sido notificada, dando origem à liquidação ora impugnada, veio a AT a argumentar que a liquidação se dia manter, pois que “, a requerente não afectou o andar adquirido para sua habitação própria e permanente no prazo de 12 meses após a sua aquisição”.

De imediato se insurgiu a requerente, alegando que este fundamento não constava do projecto de decisão recebido pelo sujeito passivo em sede de audiência prévia ou da decisão final proferida pela AT.

Notificada deste requerimento, a AT nada disse, mantendo esse silêncio perante a insistência da requerente na mesma oposição, em sede de alegações finais.

Ora, é manifesta a razão da requerente, que corresponde a jurisprudência pacífica dos nossos tribunais superiores em matéria administrativa e fiscal, conforme resulta dos acórdãos citados pela requerente.

Mais recentemente foi a mesma jurisprudência reafirmada pelo Ac. do STA de 28/10/2020, proferido no processo 02887/13.8BEPRT e publicitado em <http://www.dgsi.pt/jsta>, onde se decidiu:

I - No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori.

II - Assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correcção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou.

Escreveu nesse acórdão que significa que advoga razões que a AT não levou ao relatório que constitui a declaração formal fundamentadora das correcções e das subsequentes liquidações,

Estamos, pois, perante uma fundamentação *a posteriori*, claramente inadmissível tendo em conta que o tribunal tem de quedar-se pela formulação de um juízo sobre a legalidade do acto sindicado tal como ele ocorreu,

Apreciando a sua legalidade em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, não podendo substituir-se à Administração e ir ponderar se o acto pode ser sancionado com distinta fundamentação e argumentação jurídica.

Neste sentido o Acórdão do STA, de 22/03/2018, proferido no processo n.º 0208/17, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta>, do qual consta:

“Ou seja, o acervo dos fundamentos e argumentos agora esgrimidos em sede de recurso não constam expressamente do relatório da inspecção, indo mais além do que ali ficou dito.

Sabendo nós que a fundamentação dos actos administrativos e tributários a posteriori não é legalmente consentida, cfr. os acórdãos do STA, de 26/3/2014, proc. n.º 01674/13 e de 23/4/2014, proc. n.º 01690/13, sendo que a validade do acto terá necessariamente que ser apreciada em função dos fundamentos de facto e de direito que presidiram à sua prática, irrelevando os que posteriormente lhe possam ser "aditados", podemos concluir sem margem para dúvida que, ainda que fosse reconhecida razão à recorrente com base nos fundamentos agora esgrimidos tal não poderia ser determinante para a manutenção do acto anulado pelo tribunal a quo e, logicamente, também não poderia conduzir à revogação da sentença recorrida.

.....
.....

Pelo exposto, não restam dúvidas que a questão trazida agora para apreciação

deste Supremo Tribunal não pode determinar a manutenção ou anulação do acto tributário impugnado.

Pelo que se nos afigura que o recurso não merece provimento”.

Consequentemente, não pode este tribunal apreciar um novo fundamento, que não constando do acto impugnado – *nova liquidação fundamentada em decisão de processo de divergências* – apenas foi trazido ao processo em sede de resposta da AT, pelo que não cabe no âmbito da impugnação ora deduzida pela requerente¹.

2. Deste modo, é manifesta a *ilegalidade da invocação pela AT de um novo fundamento para a exclusão de tributação em sede de categoria G (mais-valias) de IRS, do valor recebido pela ora requerente, por se tratar de fundamento que não constava do acto ora impugnado*, ou seja, a alegação de que a requerente não afectou o andar adquirido para sua habitação própria e permanente no prazo de 12 meses após a sua aquisição

3. Face ao exposto, tem de considerar-se procedente a impugnação da liquidação adicional fundamentada na recusa da exclusão de tributação em sede de categoria G (mais-valias) de IRS, do valor recebido pela ora requerente pela alienação na fracção “C” do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia ..., concelho de Lisboa, sob o artigo..., prédio urbano esse constituído em propriedade horizontal e sito na Rua ... n.º ... e n.º..., da freguesia ... (Ex freguesia .../freguesia...), concelho de Lisboa, por ser nessa fracção que a requerente tinha à data da escritura de compra e venda a sua residência própria e permanente.

7. Do valor que a ora requerente deve reinvestir, por estar está excluído das mais valias:

1. Assente que a requerente tem direito a ver excluídos da tributação os ganhos que

¹ No mesmo sentido, no âmbito do direito administrativo, o Acórdão do STA de 19/11/2020, proferido no processo 01359/I8.9BELSB, publicitado em <http://www.dgsi.pt/jsta>.

obteve a com a alienação da fracção “C” do prédio urbano constituído em propriedade horizontal e sito na Rua ... n.º ... e n.º..., por ser nessa fracção que a requerente tinha à data da escritura de compra e venda a sua residência própria e permanente, há que contabilizar o valor de realização, para se proceder à quantificação dessa exclusão, que significará o valor que terá de reinvestir para cumprir o determinado no art.º 10.º, n.º 5, al. a) do CIRS.

Sabemos que o preço total dessa fracção “C” foi de € 464.572,18, como se alcança da escritura de compra e venda e da al. b) dos factos provados.

Para obtermos o valor de realização, temos de ter em conta que a totalidade desse preço não reverteu para a requerente, mas apenas uma percentagem do mesmo.

Para a AT esse valor é de € 232 286,09, correspondente a 50% do preço recebido por aquela fracção, porque a requerente era comproprietária de metade de todas as fracções alienadas na referida escritura de compra e venda.

Porém, para a requerente esse valor é de € 348.429,14, correspondente a 75% do preço recebido por aquela fracção, pois celebrara com o outro comproprietário, B..., um acordo segundo o qual, embora a requerente tivesse uma quota ideal de 50%, o valor a receber pela requerente na venda da fracção designada pela letra “C”, sua residência habitual própria e permanente, seria de 75% do preço da mesma e o referido comproprietário apenas receberia 25% do preço da venda dessa fracção.

Por sua vez, o comproprietário B... também receberia pela venda fracção com letra “E” do mesmo prédio sito na Rua ..., onde tinha a sua residência habitual própria e permanente, 75% do preço que os compradores pagassem por essa fracção, recebendo a requerente apenas 25% desse preço.

Apesar desse acordo apenas ter sido reduzido a escrito em 30 de Julho de 2018, com assinaturas reconhecidas por semelhança em 20/12/2018, o certo é que, logo no contrato promessa de compra e venda celebrado em 18 de Janeiro de 2018, apesar de nessa data terem recebido sinais do mesmo valor (€ 132.500), logo determinaram que os compradores pagariam o restante preço com cheques de valor diferente, para a requerente (€ 1.207.500) e para o outro comproprietário (€ 1.357.500), valores esses que reflectem o acordo referido.

2. O entendimento da AT baseia-se no facto de o acordo referido, apesar de constar de documento particular, ainda que com assinaturas reconhecidas, não poderia alterar as proporções do direito de propriedade que resultavam da escritura de venda, pois na escritura de venda das frações não consta qualquer referência a distintas quotas-partes de propriedade das diversas frações alienadas, por parte dos comproprietários, que, nos termos do art. 1403º do C. Civil, se presumem como quantitativamente iguais.

Creemos, porém, que não se pode resolver o problema desta maneira.

3. Com efeito, são elementos essenciais de uma compra e venda, a existência de um vendedor e de um comprador, um bem a ser vendido, no caso um bem imóvel e o respectivo preço, acompanhado eventualmente das condições de pagamento.

Nos termos legais (artº. 875º. do Cod. CIVIL) deve ser celebrado por escritura pública a compra e venda de imóveis.

A exigência de forma referida aplica-se aos elementos essenciais da alienação, mas não abrange a forma como os diversos vendedores distribuíram entre si o preço pago. Com efeito, verificado que o preço pago é a contrapartida paga pelo comprador pela aquisição das diversas fracções, a exigência de forma não se estende ao modo como os vendedores acordaram na sua distribuição entre eles, sendo certo que podiam até acordar em que esse valor ficasse só para um deles.

É a consequência do princípio da liberdade contratual, que a lei estabelece no artº. 405º., nº. 1 do Código Civil, desde que não haja na lei qualquer limitação a essa exercício nos termos em que as partes o fizeram.

4. No caso dos presentes autos, apesar das quotas fixadas no âmbito da compropriedade que existia entre a requerente e B..., de 50% para cada um, era licito que acordassem em divisão diversa do preço das fracções que cada um habitava, como sua residência própria e permanente.

Para justificar esse acordo, invocaram os comproprietários “*os encargos que cada um deles havia suportado com a manutenção, conservação e valorização da fracção*”, que

ficaram exclusivamente a cargo do respectivo residente, “*bem como todos os encargos diretamente relacionados com a propriedade, incluindo o pagamento de impostos, uma vez que aí tinha fixada a sua residência permanente*”.

É certo que não discriminam esses encargos, mas segundo um critério de razoabilidade não é de excluir que tenham sido realizados, porque cada um dos comproprietários habitava nas fracções “C” e “E” alienadas.

5. Nos termos do artº. 10º., n.º.1, al. a) do CIRS 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*”.

Por sua vez, o n.º. 4 do mesmo artº. 10º., determina que

4 - O ganho sujeito a IRS é constituído:

a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nas situações previstas nas alíneas a), b), c) e i) do n.º 1;

b) Pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objeto de cessão, no caso previsto na alínea d) do n.º 1

Deste n.º. 4 resulta que o valor de realização é o valor efectivamente recebido pelo alienante dos direitos e não aquele que lhe caberia se não houvesse qualquer distribuição de preço entre os alienantes.

Com efeito, como resulta do citado artº. 10º. do CIRS, o valor de realização corresponde à importância recebida pelo sujeito passivo sujeito a imposto e não aquele que lhe caberia segundo as regras civilísticas.

No caso concreto, a requerente recebeu menos cerca de € 75.000 do que receberia se não celebrado o acordo junto sob o n.º. 14 com a PPA. Mas foi a sua vontade.

6. Sucede que os impostos neste caso das mais valias são pagos sobre valores reais e não valores presumidos.

Do mesmo modo, as exclusões de tributação referidas no n.º. 5 daquele artigo 10.º. terão de referir-se a valores reais efectivamente recebidos e não a valores presumidos, não podendo em circunstancia alguma pensar-se em qualquer forma de planeamento fiscal abusivo da requerente, *questão que a AT nem sequer aflora*, quando se constata que ela perdeu globalmente um valor superior relativamente àquele que resultaria da consideração de ganhos resultantes do respeito pelas quotas de compropriedade da requerente na sua fracção “C”, que é aquela que ora nos ocupa.

Por isso, o valor de reinvestimento a considerar é o de € 348.429,14, correspondente a 75% do preço declarado na escritura de venda para a fracção “C”.

7. Por isso, procede também a impugnação apresentada relativamente ao valor da ***exclusão do âmbito da mais valia devida pela requerente*** e referente aos ganhos que obteve a com a alienação da fracção “C” do prédio urbano constituído em propriedade horizontal e sito na Rua ... n.º ... e n.º..., por ser nessa fracção que a requerente tinha à data da escritura de compra e venda a sua residência própria e permanente, há que contabilizar o valor de realização, para se proceder à quantificação dessa exclusão, que significará o valor que terá de reinvestir para cumprir o determinado no art.º. 10.º., n.º. 5 , al. a) do CIRS.

8. Do pedido de restituição do pago com juros indemnizatórios:

A requerente peticiona ainda a condenação da AT “*na devolução dos montantes pagos pela requerente*”, devendo essa condenação ser feita com o “*pagamento de Juros indemnizatórios à Requerente, à taxa anual fixada, com fundamento em pagamento indevido da prestação tributária*”.

E este pedido tinha subjacente a alegação da requerente – *art.º. 73.º. do PPA* – de que “*não obstante discordar do entendimento dos Serviços da AT e de reputar a liquidação, juros*

compensatórios e juros de mora, aqui em crise, de ilegais vai proceder ao pagamento da dívida e acrescido”.

Ora, não resulta do alegado pela requerente que esta tenha efectivamente pago quaisquer quantias por conta do imposto, cuja liquidação foi impugnada, ou que lhe tenham sido penhoradas em sede de processo executivo quaisquer quantias.

Por isso e porque nada se mostra provado nesse sentido, nada há a ordenar para restituição, mormente acrescida de juros.

Em todo caso, porque há manifestamente erro imputável aos serviços, em sede de execução de julgado, caso a requerente tenha pago alguma quantia, ou lhe tenha sido penhorada em sede de processo executivo alguma soma de dinheiro, a ora requerente, tem direito, além da restituição da totalidade da quantia já paga ou penhorada, a que lhe sejam pagos juros indemnizatórios e de mora, nos termos dos artigos 43.º e 102.º, ambos da LGT.

Porém, neste momento, não é possível condenar a AT em nada, porque não consta dos autos que tenha havido qualquer pagamento ou penhora.

Improcede assim nessa parte o pedido da requerente.

7. Decisão

Nestes termos, julga-se parcialmente procedente e provado, nos termos expostos, o pedido de pronúncia arbitral, decidindo este tribunal arbitral colectivo:

a) julgar procedente o pedido de anulação do acto de liquidação oficiosa de IRS 2021..., bem como da liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ... e respetivo acerto de contas n.º 2021..., de que resultou o montante adicional a pagar pela requerente de € 127.355,79.

b) julgar improcedente o pedido de condenação da requerida na restituição de imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, por não estar provado qualquer pagamento.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 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 € 127.355,79 indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante total das custas a pagar em € 3 060.00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo 1/6 a cargo da requerente e 5/6 a cargo da requerida

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 8 de Novembro de 2022

O Árbitro - Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

O Árbitro-Vogal,

(Gustavo Gramaxo Rozeira)

O Árbitro-Vogal

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e com a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.