

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 366/2022-T

Tema: IRS. Mais-valias imobiliárias. Modalidades de Reinvestimento

SUMÁRIO:

A celebração de contrato promessa de compra e venda sobre bem futuro (moradia a implantar em lote de terreno para construção) e subsequente outorga do contrato prometido de aquisição do prédio urbano (já edificado) configura reinvestimento “na aquisição de outro imóvel” destinado a habitação própria e permanente, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 5 do artigo 10º do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro singular, Luís Sequeira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante apenas ‘CAAD’) para constituir o presente Tribunal Arbitral (TA) singular, no âmbito do qual se decide o seguinte

I – Relatório

A... e B..., contribuintes n.os ... e ..., respetivamente, com domicílio fiscal na Travessa ..., São Domingos de Rana (doravante “Requerentes”), vêm requerer a constituição de tribunal arbitral e a apreciação do Pedido de Pronúncia Arbitral (adiante designado por “PPA”), ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2021 ..., de 10 de novembro de 2021, referente ao período de tributação de 2017, no montante de 9.551,20 EUR, e, bem assim, da decisão e bem assim a anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa contra aquele ato apresentada, e ainda à condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante denominada por “AT” ou “Requerida”) no reembolso da quantia e indevidamente paga, com respeito a esta liquidação, acrescida de juros indemnizatórios.

Sinteticamente, fundamentam o pedido nos seguintes termos:

- violação, do artigo 10, n.ºs 5 e 6, alínea a) do CIRS;
- violação dos princípios da igualdade e capacidade contributiva nos termos dos artigos 13º, e n.º 1 dos artigos 103º e 104º da CRP por parte da Requerida AT na interpretação segundo a qual não considera existir exclusão de tributação por reinvestimento na modalidade de construção do imóvel quando este tenha tido na base contrato promessa de compra e venda de bem futuro e financiamento das respetivas obras de construção.

Assim e em síntese, defendem os Requerentes, ancorados em diversa doutrina e jurisprudência a que aludiram e citaram, o seguinte:

Entendem os Requerentes estar no presente caso preenchida a totalidade dos pressupostos estabelecidos no referido preceito legal, determinantes da exclusão (parcial) de tributação da mais-valia realizada com a alienação da sua habitação própria e permanente no ano de 2017.

São os seguintes os requisitos necessários à exclusão de tributação das mais-valias imobiliárias:

- a) O imóvel transmitido estar afeto à habitação própria e permanente dos transmitentes;
- b) O valor de realização (deduzido da amortização de eventual crédito contraído para a respetiva aquisição) ser reinvestido:
 - a. na aquisição da propriedade de outro imóvel, ou
 - b. na aquisição de terreno para construção de imóvel, e/ou na respetiva construção, ou
 - c. na ampliação ou melhoramento de outro imóvel.
- c) O imóvel adquirido destinar-se exclusivamente à habitação própria e permanente do transmitente;
- d) O reinvestimento (por qualquer das formas referidas) ser efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização; e, finalmente,
- e) O sujeito passivo declarar, no ano da alienação, na respetiva declaração periódica de rendimentos (Modelo 3) de IRS, a intenção de proceder ao reinvestimento.

Requisitos estes aos quais acresce, nos termos do citado n.º 6 do artigo 10.º do CIRS, a circunstância de o imóvel objeto de realização ser afeto à habitação própria do sujeito passivo, dentro do prazo de 12 meses ou 48 meses contado da data de realização, consoante se trate de aquisição de habitação ou nos 13 demais casos.

Atento os factos em evidência nos presentes autos, não restam dúvidas, desde logo, de que estão reunidos os pressupostos referidos nos pontos a) e e), supra.

Conforme admite a própria Entidade Requerida na decisão da reclamação graciosa sub judice:

- (i) O imóvel transmitido encontrava-se afeto à habitação própria e permanente dos transmitentes – pressuposto a);
- (ii) Os Requerentes declararam, no ano da alienação (2017), na respetiva declaração periódica de rendimentos (Modelo 3) de IRS, a intenção de proceder ao reinvestimento – pressuposto e).
– cfr. Documento n.º 2.

Ademais, resulta igualmente da matéria de facto acima exposta o preenchimento dos restantes pressupostos – não obstante ter a Autoridade Tributária pretendido ignorá-lo no âmbito da reclamação graciosa apresentada.

Segundo entendem os Requerentes, na base da liquidação posta em crise e, bem assim, do ato decisório que impendeu sobre a reclamação graciosa apresentada, parece estar o erróneo entendimento da Autoridade Tributária quanto à modalidade de reinvestimento na génese dos presentes autos.

Com efeito, tanto quanto conseguem os Requerentes descortinar, a Autoridade Tributária parece entender que no presente caso estar-se-ia perante uma situação de reinvestimento em aquisição de imóvel, nos termos da primeira parte, da alínea a), do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS

Efetivamente, é o que resulta da posição da Autoridade Tributária quando refere que “não se verifica a exclusão de tributação de mais-valias prevista no art.º 10.º, n.º 5 do CIRS, porquanto a posse do bem somente ocorreu em 01-10-2020” –

Sucedede, porém – conforme, aliás, demonstrado em sede administrativa –, que os Requerentes não procederam ao reinvestimento da mais-valia através dessa primeira modalidade.

Fizeram-no, antes, através da segunda modalidade – qual seja, o “reinvestimento mediante (...) construção (...) de imóvel (...)” – cfr. artigo 10.º, n.º 5, alínea a), segunda parte, do CIRS.

Efetivamente, e como resulta claro dos elementos probatórios juntos, os Requerentes procederam à construção de novo imóvel (destinado à sua habitação própria e permanente) e fizeram-no, admite-se, talvez em termos não totalmente convencionais.

Com efeito, diferentemente do que se poderia admitir como a situação típica – em que os sujeitos passivos contratariam e pagariam a um empreiteiro (e eventualmente os materiais) para construção de um imóvel, os Requerentes celebraram um contrato-promessa com um empreiteiro, proprietário do terreno para construção, através do qual prometeram adquirir um imóvel ainda a construir.

Mas nem por isso deixaram de proceder ao pagamento da edificação do projetado imóvel; concretamente, os Requerentes pagaram as obras de edificação, através dos sinal e reforço de sinal entregues ao promitente-vendedor (empreiteiro).

Significa isto, e julgam os Requerentes que inequivocamente, ficar patente que a situação sub judice não poderá deixar de ser qualificável como uma situação de reinvestimento, através da construção de imóvel, abrangida pelo artigo 10.º, n.º 5, alínea a), segunda parte, do CIRS.

Consequentemente, não resta, pois, outra conclusão que não a de considerar preenchidos todos os demais pressupostos de exclusão da mais-valia realizada em 2017.

Na situação em presença, para além dos já mencionados requisitos a) e e) supra, estão igualmente preenchidos os demais:

- (i) O valor de realização (deduzido da amortização de eventual crédito contraído para a respetiva aquisição) foi reinvestido, na medida em que foram utilizados no pagamento do preço os montantes auferidos com a venda da anterior habitação – pressuposto b) supra;
- (ii) E foram utilizados, como se demonstrou, na construção de um imóvel – pressuposto c) supra;
- (iii) Imóvel esse construído, destinado exclusivamente à habitação própria e permanente dos Requerentes – pressuposto d) supra;
- (iv) O reinvestimento (traduzido no pagamento da edificação) foi efetuado no prazo de 36 meses após a realização, na medida em que os sinal e reforço de sinal, no montante total de EUR 78.000,00, foram efetuados, respetivamente, nos prazos de 8 e 17 meses – pressuposto f) supra;

Finalmente, também se mostra amplamente respeitado o prazo para afetação do imóvel à habitação própria e permanente dos Requerentes.

Com efeito e como se viu, tratando-se de uma situação de construção de imóvel e tendo os Requerentes tomado posse do mesmo em 1 de outubro de 2020 – e, em qualquer caso, sempre tendo alterado os respetivos domicílios fiscais em 17 de julho de 2020 e 6 de agosto de 2021, mostra-se igualmente respeitado o prazo legal de 48 meses de que dispunham para o efeito – cfr. artigo 10.º, n.º 6, alínea b), do CIRS.

Consequentemente, estando verificados todos os pressupostos de exclusão de tributação em sede de IRS da mais-valia realizada, nos termos dos n.os 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS, são ilegais os atos objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, por erro de facto e direito, devendo os mesmos ser anulados nos termos do artigo 163.º do CPA, o que desde já se requer para os devidos efeitos legais.

Conforme explanado supra e de acordo com a doutrina citada, é a finalidade extrafiscal – de

eliminação de obstáculos ao acesso a habitação própria e permanente – que presidiu e deverá nortear a (boa) interpretação da norma e dos conceitos contidos no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.

Já em matéria de violação dos princípios constitucionais supra alinhados, entendem os Requerentes que ao não se decidir pela anulação nos termos supra alinhados, tal redundaria em frontal violação ao princípio da igualdade previsto no artigo 13º da CRP.

Com efeito, o princípio da igualdade é um princípio estruturante do Estado de Direito, refletindo a proibição de quaisquer discriminações no tratamento de situações iguais e a admissão da desigualdade de tratamento de situações dissemelhantes.

Assim, a atuação dos poderes públicos (onde se inclui o poder legislativo) tem de projetar-se sobre a esfera dos particulares com respeito pelo princípio da igualdade, o que reclama, por um lado, o tratamento igual dos particulares perante a lei e, por outro lado, a proibição de atuações arbitrárias e desadequadas.

O princípio da igualdade projeta-se, em especial, em matéria tributária, conforme expressamente afirmado no artigo 5.º, n.º 2, da LGT: “A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material”.

Este princípio tem como equação fundamental: tratar de modo igual o que é igual (igualdade de situações) e tratar de modo diferente o que é diferente (igualdade de tratamento).

A questão central a respeito do princípio da igualdade reside na escolha de um critério que legitime a opção legislativa de tributar (ou não tributar) determinada realidade, não consentindo a atribuição de consequências fiscais díspares a situações fáctica ou economicamente idênticas, devendo o critério em que deve assentar o princípio da igualdade, no domínio fiscal, o da capacidade contributiva.

Apesar de a CRP não consagrar expressamente o princípio da capacidade contributiva, a sua dignidade constitucional tem sido, por diversas vezes, reconhecida pelo Tribunal Constitucional, que vê nele expressão do princípio da igualdade fiscal ou tributária, na sua vertente “uniformidade” – i.e. do dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, os impostos recaem sempre sobre manifestações de riqueza ou perceções de rendimento, as quais evidenciam a capacidade para os suportar e se reconduzem ao rendimento, ao património e ao consumo.

E como se tem vindo a dar nota, esse mesmo critério será seguido pelo legislador e pelo intérprete, nas suas respetivas tarefas de escolha dos factos tributários, na definição da incidência e respetiva exclusão, bem como na posterior aplicação da lei fiscal.

Assim, e face ao exposto, tal significa, in casu, que na hipótese de não se permitir uma exclusão de tributação da mais-valia imobiliária no caso dos, deparar-nos-íamos precisamente perante uma situação lesiva do princípio da igualdade, lesão essa, que não encontra qualquer fundamento ou justificação razoável perante os factos dos autos.

Ora, como resulta evidente, julgam os Requerentes inexistir qualquer diferença material entre a realização do reinvestimento de uma mais-valia na construção de imóvel para a habitação própria e permanente, quer seja realizada através da celebração de promessa de compra e venda de bem futuro (com o respetivo financiamento das obras de edificação – mesmo que parcial), quer seja através da contratação direta dos empreiteiros, na qualidade de dono de obra, na construção de imóvel para a mesma finalidade.

Assim, constata-se que ao negar-se a exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias a situações materialmente idênticas, estar-se-ia a criar um tratamento discriminatório entre sujeitos passivos colocados na mesma situação, pois apesar de ambas as situações terem por base a realização de uma mais-

valia (hipoteticamente de valor absolutamente igual) com o objetivo adquirir habitação própria e permanente, numa situação será tributado e na outra não.

Do que fica dito, e atenta a evidente desigualdade tributária na interpretação dada pela Autoridade Tributária ao não excluir de tributação o reinvestimento do valor de realização na construção de imóvel para a habitação própria e permanente através da celebração de promessa de compra e venda de bem futuro, com o respetivo financiamento das obras de edificação, julgam os Requerentes ficar devidamente patente a violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Significa isto, pois, padecerem os atos objeto do presente pedido de pronúncia arbitral de ilegalidade, porquanto procedem de interpretação do regime ínsito no artigo 10.º, n.os 5 e 6 do CIRS, desconforme com o disposto nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da CRP.

Em face do exposto, requer-se a esse Douto Tribunal Arbitral que julgue ilegais os atos tributário e decisório ora contestados, com fundamento na preterição dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva previstos nos artigos 13.º, 103.º e 104.º, da CRP, impondo-se, por via disso, a respetiva anulação nos termos do artigo 163.º do CPA, tudo com as demais consequências legais.

Pelos mesmos motivos, devem os atos objeto do presente pedido ser anulados, porquanto emitidos ao abrigo do regime ínsito nos n.os 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS, o qual padece de inconstitucionalidade material, quando interpretado no sentido de não excluir de tributação o reinvestimento do valor de realização na construção de imóvel para a habitação própria e permanente através da celebração de contrato-promessa de compra e venda de bem futuro, com o respetivo financiamento das obras de edificação, o que desde já se invoca para todos os efeitos legais.

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral, como não poderá deixar de ser decidido, e tendo os Requerentes suportado o pagamento da tributação de mais valia da habitação própria e

permanente aqui em crise, deverão ser reembolsados dos montantes indevidamente pagos acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, o que desde já se requer.

Em consequência, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, requer-se a esse Douto Tribunal Arbitral o reconhecimento do erro imputável aos serviços da Autoridade Tributária e, nessa medida, a satisfação do direito dos Requerentes ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal aplicável, computados sobre o montante de 9.551,20 EUR.

Por seu turno, respondeu a Requerida AT no sentido da improcedência do pedido de pronúncia arbitral, assente, sinteticamente, na seguinte argumentação.

O Requerente vem alegar que reinvestiu (parcialmente) o valor de realização, no entanto, e com o devido respeito, não lhe assiste razão, porquanto não se mostram verificados os requisitos dos n.º 5 e 6 do artigo 10º do CIRS.

Ora o Requerente adquiriu (conforme consta na cláusula 1ª n.º 3 do contrato-promessa outorgado em 2018FEV09 e na escritura outorgada em 2020OUT01) foi uma moradia.

Assim sendo, a alínea do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS aplicável só poderá ser a alínea a).

É certo que a moradia, na data da outorga do contrato-promessa de compra e venda ainda não estava finalizada.

Contudo o terreno era do promitente vendedor e foi o promitente vendedor que procedeu à construção do imóvel.

Ou seja, não estamos perante uma situação em que o Requerente adquiriu um terreno para construção (já com a moradia a ser edificada) e outorgou um contrato de empreitada para edificação da moradia.

Estamos aqui perante a compra de uma moradia em que, tal como disposto na cláusula 5ª do contrato-promessa, a tradição só foi concretizada no ato da assinatura do documento de transmissão da titularidade do bem, com a entrega das respetivas chaves.

E isso faz toda a diferença, não podendo considerar-se que sejam situações semelhantes. E não sendo situações semelhantes não se reconhecem as ilegalidades e inconstitucionalidades alegadas pelo Requerente nos artigos 71º a 102º da petição, por desconformidade com o disposto nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da CRP.

Acresce que, conforme o disposto no n.º 4 do artigo 11º da LGT, as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica, pelo que no caso *sub judice*, não tem aplicação o disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS.

Isto porque, não tendo a construção do imóvel sido efetuada pelo Requerente, não era a ele que competia inscrever o imóvel na matriz.

E tendo adquirido a moradia já terminada, também não teria até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização para afetar o imóvel a habitação própria e permanente.

A ser aplicável a alínea a) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS o Requerente teria até doze meses após o reinvestimento para afetar o imóvel a habitação própria e permanente.

O Requerente vem alegar que efetuou o reinvestimento em 2018 (mais concretamente em 9 de fevereiro e em 4 de novembro) de 78.000,00 €.

No entanto, a afetação dentro do prazo previsto na alínea a) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS era uma impossibilidade relativamente a reinvestimento efetuado em 2018: a moradia ainda não existia enquanto tal, só foi inscrita na matriz em 2020 (pelo que não era possível haver afetação do imóvel a habitação própria e permanente).

Existiria, ainda, outra alternativa considerar que o reinvestimento foi efetuado apenas na data da outorga da escritura de compra e venda, isto é, 2020OUT01.

Nesse caso, a afetação do imóvel a habitação própria e permanente teria sido efetuada dentro do prazo previsto na alínea a) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS.

Contudo, a ser assim considerado, estaria incumprido o prazo previsto na alínea b) do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS, nomeadamente, o reinvestimento ser efetuado nos 36 meses posteriores contados da data da realização.

Isto porque, tendo o primeiro imóvel sido alienado em 2017MAI28 e o segundo sido adquirido em 2020OUT01, mediarão cerca de 40 meses ultrapassando, portanto, o prazo de 36 meses estabelecido na alínea b) do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS como limite ao reinvestimento.

37. Não obstante e caso o Tribunal considere que o Requerente cumpriu todos os requisitos para que possa ser aceite o reinvestimento do valor de realização, o que com o devido respeito, por dever de patrocínio, então terá de ser apurado qual o valor efetivamente reinvestido.

Segundo alega o Requerente, efetuou o reinvestimento de 78.000,00 € (39.000,00 € em 2018FEV09 e 39.000,00 € em 2018NOV04).

No entanto, consultada a escritura de compra do imóvel (outorgada em 2020OUT01), constata-se que o bem foi adquirido por 390.000,00 €, tendo sido solicitado empréstimo bancário no montante de 320.000,00 €.

Ora, é entendimento já consolidado na jurisprudência que havendo empréstimo não pode

considerar-se existir reinvestimento.

Veja-se, entre outros, o Acórdão do STA, datado de 2006SET28 (proferido no processo 0125/06).

Como tal, só poderia considerar-se reinvestido o montante de 70.000,00 € (390.000,00 € - 320.000,00 €) e não os 78.000,00 € pretendidos pelo Requerente.

Assim, por estar a Administração Tributária vinculada ao princípio da legalidade previsto no artigo 266º da Constituição da República Portuguesa e concretizado nos artigos 55.º da Lei Geral Tributária e no artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo não pode deixar de dar integral cumprimento aos normativos que o legislador ordinário criou em vigor no ordenamento jurídico, conforme se verificou no caso em apreço.

Destarte impugna-se por infundado todo o aduzido no pedido de pronúncia arbitral que contrarie todo o exposto, devendo decidir-se a final que o ato impugnado não padece dos vícios que lhe foram assacados nem de nenhuns outros.

Nos termos supra expostos, será de julgar o pedido totalmente improcedente, mantendo-se o acto tributário na ordem jurídica.

Foi realizada a audiência com vista à inquirição da única testemunha arrolada – por parte dos Requerentes, tendo Requerentes e Requerida, sido convidados a, querendo, formular alegações escritas, o que estas vieram a efetuar, corroborando, no essencial as posições por cada uma inicialmente defendidas.

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

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, em substituição do anterior árbitro, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 24 de Dezembro de 2021.

II. Saneamento:

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

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

O processo não enferma de nulidades, é tempestivo, não tendo sido invocadas exceções ou existem exceções que se impõe dirimir antes do conhecimento e apreciação do PPA formulado.

III - Fundamentação

1. Matéria de facto

a) Factos Provados

1. Em 18.05.2017, os Requerentes alienaram, pelo valor de € 205.000,00 (duzentos e cinco mil euros) a fração autónoma designada pela letra "...", correspondente ao Bloco A, piso três, destinada a habitação, habitação identificada por três D, com uma arrecadação no piso menos dois, cave dois, identificada pelo n.º ... e um estacionamento localizado no piso menos dois, cave dois, identificado com o n.º ..., do prédio urbano em regime de propriedade horizontal pela Apresentação ... de 2010/10/07, sito em Av. ..., freguesia de Nossa Senhora de Fátima, concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... da freguesia de Nossa Senhora de Fátima, inscrita na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de Avenidas Novas adquiriu, pelo preço global de €66.002,00 (sessenta e seis mil e dois euros), a fração autónoma designada pela letra "...", destinada a habitação, correspondente a habitação no 1.º andar direito frente, com entrada pelo n.º ..., garagem e arrumo na cave entrada pelo n.º ..., devidamente assinalados com a respetiva letra com 13,5 m² e 3 m² respetivamente, área – 103,5 m², sito em Rua ..., pertencente à freguesia de Mafamude, concelho de Vila Nova de Gaia, descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o número ... e inscrito na matriz predial urbana da união de freguesias de Mafamude e Vilar do Paraíso, sob o artigo ..., com o valor patrimonial tributário, correspondente à fração, de €66.301,66, conforme doc. 2 junto com o PPA, doravante designado por "Imóvel".
2. Os Requerentes, à data da referida alienação, tinham na fração supra identificada a sua habitação própria e permanente;
3. Com referência ao ano de 2017, os Requerentes submeteram declaração de rendimentos em sede de IRS, da qual fizeram constar a alienação do imóvel supra identificado, os Requerentes submeteram a sua declaração e rendimentos, da qual fizeram constar do Anexo G os termos da alienação da fração "...", já identificada e bem assim manifestaram a respetiva intenção de reinvestimento do montante de € 97.959,62 (campo 5006 do quando 5 do Anexo G) – Cfr Doc. 4 do PPA;
4. Os promitentes vendedores não tinham interesse em alienar o lote de terreno para construção enquanto tal, mas antes o de vender moradia construída por estes no referido lote de terreno para construção;

5. Por contrato promessa de compra e venda datado de 31 de Janeiro de 2018, os Requerentes prometeram adquirir bem imóvel em construção, cuja propriedade pertencia a C... e D... (promitentes vendedores).
6. Nos termos do referido contrato promessa, consta, entre outra informação, a seguinte:

1ª

(Objeto do contrato)

1. Os PROMITENTES VENDEDORES são donos e legítimos proprietários do prédio urbano composto por um lote de terreno para construção com a área total de 353m2 sito no Bairro ... freguesia de São Domingos de Rana, descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de Cascais sob a ficha número ... da referida freguesia, inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ...
2. Sobre o referido prédio urbano encontra-se em curso o processo de edificação, pelos mesmos, de uma moradia composta por cave, rés-do-chão e primeiro andar, com tipologia T3.-----
3. Pelo presente contrato, os PROMITENTES VENDEDORES prometem vender aos PROMITENTES COMPRADORES, que, reciprocamente, prometem adquirir, livre de ónus, encargos e responsabilidades de qualquer natureza e totalmente devoluto de pessoas e bens, após a obtenção da respectiva licença de utilização, a sobredita moradia.-----
4. A moradia será vendida com os equipamentos e edificada com os materiais discriminados no caderno de encargos em anexo, que se considera parte integrante do presente contrato.-----

2ª

(Preço e condições)

O preço da compra e venda ora prometida é de € 390.000,00 (trezentos e noventa mil euros) e será pago nos termos seguintes:-----

a) A título de sinal e princípio de pagamento, os PROMITENTES COMPRADORES entregam, nesta data, aos PROMITENTES VENDEDORES, a quantia de € 39.000,00 (trinta e nove mil euros) por via de transferência bancária para a conta com o NIB: ... titulada pelo PROMITENTE VENDEDOR junto do Banco ..., servindo o presente contrato de quitação após confirmação da realização da sobredita operação bancária;-----

b) Uma vez concluída a estrutura da edificação e a fase de assentamento do tijolo, cujo prazo de conclusão não deverá exceder a data de 31/10/2018, será entregue aos PROMITENTES VENDEDORES igual

quantia de € 39.000,00 (trinta e nove mil euros) a título de reforço de sinal, que será pago por via da emissão de cheque ou transferência bancária para a conta indicada pelos mesmos;-----

c) O remanescente do preço, no montante de € 312.000,00 (trezentos e doze mil euros) será integralmente pago no ato da outorga da escritura de compra e venda, título casa pronta ou documento particular autenticado através de cheque bancário ou visado à ordem dos PROMITENTES VENDEDORES. -----

d) O contrato considerar-se-á automaticamente resolvido pelas PARTES se o valor referido na alínea a) não estiver disponível na conta dos PROMITENTES VENDEDORES no prazo máximo de 3 dias úteis.-----

e) Caso o projecto de arquitectura não seja devidamente aprovado pela Câmara Municipal de Cascais, as partes desde já convencionam a restituição do sinal em singelo aos PROMITENTES COMPRADORES, e, por conseguinte, a revogação do presente contrato.-----

4ª

(Transmissão do direito de propriedade)

1. Os CONTRATANTES estipulam que a escritura de compra e venda, título casa pronta ou documento particular autenticado será realizada nos 45 (quarenta e cinco) dias após a emissão da licença de utilização do imóvel, num prazo máximo de 18 (dezoito) meses a contar da data de celebração do presente contrato e no distrito da localização do mesmo. -----
2. O prazo estipulado poderá, no entanto, ser objeto de prorrogação por acordo das partes.-----
3. É da responsabilidade dos PROMITENTES COMPRADORES a marcação da data, hora e local da assinatura do documento de transmissão de propriedade, que conciliarão com o PROMITENTE VENDEDOR, e destes elementos deverão dar-lhe conhecimento com pelo menos 10 (dez) dias úteis de antecedência, para o endereço mencionado neste contrato ou para o e-mail: ;@hotmail.com-----
4. Os CONTRATANTES comprometem-se a comparecer ou a fazerem-se representar na data, hora e local marcado para a assinatura do documento de transmissão de propriedade, munidos de todos os documentos necessários para esse efeito. -----

5ª

(Entrega do bem)

A tradição do imóvel objeto do presente contrato aos PROMITENTES COMPRADORES será concretizada no ato da assinatura do documento de transmissão da titularidade do bem, com a entrega das respetivas chaves. -----

6ª

7. No decurso do ano de 2018, os Requerentes procederam, no âmbito do contrato promessa supra identificado, a dois pagamentos no valor de € 39.000,00, cada– cfr. Doc. 6 do PPA;

8. Os promitentes vendedores utilizaram as verbas referidas no número anterior para financiar a construção do imóvel por estes levada a efeito.
9. Nos termos do contrato promessa em referência, os promitentes vendedores obrigaram-se a construir moradia, sendo que o terreno e o projeto do imóvel a edificar e transmitir aos Requerentes havia sido previamente escolhido por estes, conforme caderno de encargos acordado entre as partes, cujo teor consta de fls. 56 e 57 do Processo Administrativo (PA) junto.
10. Os promitentes vendedores procederam à construção da moradia prevista no supra identificado contrato promessa.
11. Em 01 de outubro de 2020, os Requerentes e promitentes vendedores exararam documento particular autenticado de compra e venda e mútuo com hipoteca do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., sito em Bairro, Travessa ... da versada freguesia – Cfr cópia constante de Doc. 7 do PPA - tendo os Requerentes pago aos promitentes vendedores (identificados em 4.) o montante remanescente do preço, isto é, o valor de € 312.000,00;
12. Os Requerentes declararam destinar o imóvel então adquirido para sua habitação própria e permanente;
13. Os Requerentes recorreram, para efeitos de aquisição do imóvel identificado no ponto precedente, a financiamento bancário no montante de € 320.000,00;
14. A Requerente B... veio a alterar o seu domicílio para o imóvel adquirido e melhor identificado em 11., em 06.08.2021;
15. O Requerente A... veio a alterar o seu domicílio fiscal para o imóvel adquirido – identificado em 11. - em 17.07.2020;
16. Os Requerentes não vieram a entregar qualquer declaração (Anexo G) na qual declarassem ter efetivado o reinvestimento a que se reporta a intenção manifestada em 3.;
17. Com data de 10.11.2021, veio a Requerida AT a proceder à emissão liquidação de IRS do ano de 2017, com o n.º 2021 ..., com o valor a pagar de € 9.551,20;
18. Em 17 de Dezembro de 2021, vieram os Requerentes a apresentar Reclamação Graciosa, na qual e em suma propugnaram pela anulação da liquidação por força de entenderem se

encontrar efetuado o reinvestimento das mais-valias relativas à venda do imóvel identificado em 1.;

19. A Reclamação Graciosa, à qual coube o n.º ..., veio a ser indeferida, por despacho exarado pelo Chefe de Finanças (em substituição) do SF de Cascais ... em 4 de Março de 2022;

20. Inconformados, vieram os Requerentes, em 17.06.2022, a apresentar PPA, o qual deu origem aos presentes autos arbitrais, tendo pago a respetiva taxa arbitral;

b) Factos não provados

Não se consideram existir quaisquer factos não provados com relevância para a boa decisão destes autos.

c) Motivação da matéria de facto

O Tribunal não tem o dever de pronunciar sobre toda a matéria de facto alegada pelas partes, tendo antes o dever de selecionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelas requerentes, e decidir se a considera provada ou não provada, conforme resulta do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT.

Considerando as posições assumidas pelas partes nas respetivas peças processuais, o princípio da livre apreciação da falta de contestação especificada dos factos expresso nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental e a cópia do processo administrativo junto aos autos e bem assim a prova testemunhal produzida, que foram objeto de exame e avaliação cuidada por este Tribunal, tendo em conta as regras da experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

No tocante ao depoimento prestado pela testemunha C... (empresário da construção civil), o mesmo mostrou-se coerente com os elementos documentais já constantes dos autos, tendo, no essencial, secundado a factualidade que dos mesmos decorre, tendo confirmado os pagamentos efetuados pelos Requerentes a este (não obstante situar o segundo pagamento – reforço de sinal - em 2019 e não em final de 2018), conforme previstos no contrato promessa e bem assim que a disponibilidade para a alienação pressupunha a edificação pelos promitentes vendedores do imóvel a implantar no referido lote de terreno para construção, segundo projeto de construção que os Requerentes poderiam e vieram efetivamente a escolher.

Não se consideraram provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada

1. Matéria de direito

A questão central a dirimir no presente processo consiste na apreciação dos vícios de violação de lei imputado pelos Requerentes ao ato de liquidação de IRS do período de tributação de 2017, vícios esses no entender destes não sanados pela decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa anteriormente apresentada, imputando-lhes ilegalidade por erro sobre os pressuposto de facto e de direito, designadamente por violação do artigo 10.º n.ºs 5, alínea a), e 6, alínea b), do CIRS e ainda o violação dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva.

O artigo 124.º do CPPT, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, estatui que o tribunal deve apreciar prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, seguidamente, os vícios que conduzam à sua anulação (n.º 1). No concernente aos vícios que consubstanciem inexistência ou nulidade, o julgador deve conhecer prioritariamente dos vícios cuja procedência determine, segundo o seu prudente critério, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos. No tocante aos vícios que constituam anulabilidade, é estabelecido o mesmo critério, que só não será aplicável se o impugnante tiver

estabelecido uma relação de subsidiariedade entre os vícios imputados ao ato – o que é permitido pelo artigo 101.º do CPPT – pois nesse caso é dada primazia à sua vontade (desde que o Ministério Público não tenha arguido outros vícios) (n.º 2).

As regras emanadas desta norma legal sobre a ordem de conhecimento de vícios destinam-se a tutelar o interesse do impugnante com a máxima economia processual, omitindo pronúncia sobre vícios invocados quando o vício ou vícios já reconhecidos impedem a renovação do ato com o mesmo sentido. Efetivamente, o estabelecimento desta ordem de conhecimento dos vícios pressupõe que, conhecendo de um vício que conduza à eliminação jurídica do ato impugnado, o tribunal deixará de conhecer dos restantes, pois, se o julgador tivesse de conhecer de todos os vícios imputados ao ato, seria indiferente a ordem de conhecimento. Isto significa, pois, que o reconhecimento da existência de um vício implica que se considere prejudicado o conhecimento dos restantes vícios.

A tutela dos interesses ofendidos é mais estável quando a decisão impede a renovação do ato lesivo dos interesses do impugnante e será mais eficaz quando permitir ao interessado, em execução de julgado, obter uma melhor satisfação dos seus interesses, ofendidos pelo ato anulado.

Volvendo ao caso concreto e visando fornecer uma tutela mais estável e eficaz aos interesses dos Requerentes, começaremos pela apreciação pela invocada violação das apontadas normas do Código do IRS, pois, a verificarem-se, permitirão uma solução e tutela mais eficaz e estável, quando comparado com eventual provimento fundado em interpretação violadora de norma constitucional, cujo sentido decisório sempre estaria sujeito a recurso pelo Ministério Público, nos termos da lei.

a) Da ilegalidade da desconsideração da exclusão de tributação das mais-valias por reinvestimento:

Regressando à questão substantiva cuja apreciação se impõe nestes autos – ilegalidade da desconsideração de exclusão de tributação por reinvestimento - importará ter presente o quadro normativo aplicável de molde a aferir se reuniam ou não os Requerentes as condições para, à luz desse mesmo quadro legal, beneficiar de tal exclusão tributária.

O n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS, na redação vigente à data dos factos tributários, dispunha o seguinte:

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

- a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;*
- b) O reinvestimento previsto na alínea anterior seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização;*
- c) O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial,*

Face ao teor do citado n.º 5 resulta desde logo evidente que o legislador erigiu como premissa base para eventual exclusão de tributação que as mais-valias decorrentes da alienação de imóvel respeitassem a imóvel afeto à habitação própria e permanente dos sujeitos passivos.

Ora, no caso dos autos, tal factualidade não é sequer objeto de dissonância entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, tendo-se já supra alinhado – em matéria de factos provados – a circunstância de, até à data da alienação do imóvel identificado em 1. os Requerentes terem nela a sua habitação própria e permanente.

Uma vez verificada este pressuposto-base, importa aferir da subsunção do caso em apreciação aos requisitos de natureza cumulativa decorrentes das alíneas do versado n.º 5 do artigo 10º do CIRS.

Atento tal desiderato, para efeitos da verificação do benefício relativo à exclusão de tributação de mais-valias por reinvestimento em habitação própria e permanente, decorrem da referida norma legal os seguintes requisitos:

- i) O sujeito passivo declare a intenção de reinvestimento - ainda que parcial, na declaração de rendimentos respeitante ao ano da venda da habitação própria e permanente – al. c) do n.º 5;
- ii) O Reinvestimento ocorra entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores à data da alienação da habitação própria e permanente – al. b) do n.º 5;
- iii) O reinvestimento seja realizado na aquisição da propriedade de outro imóvel ou na aquisição de terreno para construção e respetiva construção de imóvel ou ainda na ampliação ou melhoramento de outro imóvel, sempre desde que com o mesmo destino – habitação própria e permanente – al. a) do n.º 5;

No caso em análise, resulta de forma objetiva que os Requerentes manifestaram a sua intenção em proceder ao reinvestimento - no montante de € 97.959,62 – no anexo G relativo à declaração de rendimentos do ano de 2017, em sede de IRS, pelo que cumprem, neste particular, o requisito constante da al. c) do n.º 5 do artigo 10º do CIRS.

Exige igualmente o legislador, em ordem ao benefício de exclusão tributária em apreciação, que o sujeito passivo proceda ao reinvestimento numa janela temporal entre os 24 meses anteriores à alienação da habitação própria e permanente e os 36 meses posteriores a tal facto.

Ora, no caso do presente processo, está-se, indubitavelmente, perante invocado reinvestimento ocorrido após a alienação da habitação própria e permanente, cumprindo referir que independentemente da natureza que possa revestir esse invocado reinvestimento, é certo e seguro que se estará, quando muito, perante subsunção à hipótese normativa referente aos 36 meses posteriores à data da alienação.

Tendo presente a factualidade supra dado por provada, temos que os Requerentes alienaram o imóvel destinado à sua habitação própria e permanente em 18 de Maio de 2017.

Razão pela qual dispunham os Requerentes dos 36 meses posteriores a partir de tal alienação para proceder ao reinvestimento das mais-valias realizadas em virtude de tal transmissão imobiliária.

Os Requerentes vieram a adquirir imóvel com idêntico fim – habitação própria e permanente – em 01 de Outubro de 2020, através de assinatura de documento particular autenticado de compra e venda e mútuo com hipoteca.

Razão pela qual, à data de tal aquisição, há muito que se mostrava transcorrido o prazo de 36 meses posteriores à alienação decorrente do disposto na al. b) do n.º 5 do artigo 10º do CIRS.

Pelo que, à luz da versada norma legal, não cumprem os Requerentes o requisito em causa, o que sempre inviabilizaria que pudesse beneficiar da pretendida exclusão de tributação das mais-valias por via de reinvestimento.

No entanto, entendem e pugnam os Requerentes, no sentido de tal reinvestimento ter ocorrido, embora com limitada clareza, na modalidade de aquisição de lote de terreno e/ou construção de imóvel, isto é, ficando por alcançar de forma isenta de dúbia interpretação, se pretendem os Requerentes considerar como reinvestimento a “aquisição do lote de terreno” ou apenas os encargos com a sua construção ou ainda ambas as situações.

A este respeito, importa ter presente a factualidade dada por provada e da qual resulta que, efetivamente, os Requerentes celebraram em 09.02.2018 um contrato promessa de compra e venda através do qual prometeram adquirir imóvel a edificar no lote de terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo

Tendo os Requerentes, no âmbito do referido contrato promessa de compra e venda, procedido ao pagamento do sinal e respetivo reforço aí previstos e pago o remanescente do preço no ato translativo da propriedade do imóvel que, entretanto, os promitentes vendedores aí edificaram.

Embora em termos não exatamente claros invocam os Requerentes que a factualidade se reconduz à modalidade de aquisição de lote de terreno e/ou construção, uma vez que até foram estes a escolher o terreno e o projeto do imóvel a construir e não a modalidade de aquisição de novo imóvel com idêntico destino.

Salvo o devido respeito por tal posição, não pode este tribunal arbitral de tal perspetiva deixar de se afastar.

Efetivamente, não obstante o facto de os Requerentes poderem ter escolhido o lote de terreno e o respetivo projeto do imóvel a aí edificar, certo é que os mesmos não procederam à aquisição de qualquer lote de terreno para construção, nem tão pouco procederam por sua conta, enquanto donos de obra e do terreno, à construção de qualquer imóvel que pudessem ter dado em regime de empreitada nesse mesmo lote de terreno.

O lote de terreno era e sempre foi até ao ato translativo de compra e venda, propriedade dos promitentes vendedores, os quais, aliás, procederam à construção do imóvel, tendo a testemunha – promitente vendedor marido - deixado claro que não tinha interesse na alienação do lote de terreno enquanto tal, isto é, que o seu interesse enquanto vendedor seria o de vender uma moradia por si construída nesse mesmo lote.

O que veio a suceder no caso dos autos.

Claro que, nada obstará a que, querendo, os Requerentes e promitentes vendedores pudessem, dentro da autonomia da vontade das partes, ter ajustado o negócio em termos distintos daqueles que tiveram lugar, designadamente, adquirindo os Requerentes o lote de terreno para construção e ao mesmo passo procedessem à adjudicação de empreitada aos anteriores proprietários desse mesmo lote.

Mas, como já supra se deixou expresso, não vai neste sentido a factualidade apurada nestes autos.

Isto é, a realidade factual, suportada na documentação junta e na prova testemunhal produzida, demonstra o inverso do que os Requerentes invocam, na medida em que estes prometeram adquirir um bem futuro – moradia - bem esse que, nos termos do contrato promessa assinado entre as partes, veio a ser adquirido e assim cumpridos os termos essenciais do contrato promessa, tendo os pagamentos efetuados pelos Requerentes obedecido às regras contratuais nele estipuladas, tendo as partes, uma vez concluída a construção, exarado o respetivo contrato prometido translativo da propriedade do imóvel.

Que o mesmo significa, que os Requerentes apenas se tornaram proprietários do artigo ... (prédio urbano com moradia edificada) com a outorga, em 01 de Outubro de 2020, do contrato translativo, sendo que igualmente não procederam à construção de qualquer imóvel destinado à sua habitação própria e permanente.

E nem tão pouco chegaram a ser titulares do direito de propriedade do artigo urbano onde se invoca terem os Requerentes construído a moradia, isto é, o artigo matricial identificado sob o ... (lote de terreno para construção).

Pese embora os Requerentes apelidem a aquisição como tendo tido lugar “em termos não totalmente convencionais”, não se encontram razões para tal asserção, dado o facto de a promessa de compra e venda de bem futuro consubstanciar meio absolutamente corrente e habitual no comércio jurídico com vista à aquisição de bens imobiliários ainda não existentes e cuja disciplina se encontra prevista nos artigos 401º e 880º do Código Civil, sendo este regime frequentemente utilizado pelos promotores imobiliários, tendo em vista à captação de financiamento (oriundo dos promitentes compradores) com vista a fazer face a custos de edificação e ao mesmo passo permitir a redução da exposição desses mesmos promotores a custos com juros bancários ou similares.

Ora, o que se acaba de expender está em linha com o que decorre de todo o acervo probatório constante destes autos, sendo consentâneo e coerente com os documentos que dele fazem parte, os quais desaguam em conclusão correspondente aos instrumentos exarados pelas partes (promitentes vendedores e Requerentes).

A este propósito e atentando no próprio depoimento da única testemunha inquirida nestes autos, resulta confirmado o essencial dos factos que ressaltam dos documentos juntos aos autos, isto é, o de que as partes (promitentes compradores e vendedores) pretendiam efetuar um negócio nos termos em que formalmente o vieram a executar, ou seja, os Requerentes, após interesse manifestado sobre a aquisição (ainda inexistente) de uma moradia em determinado terreno, celebraram contrato de promessa com o seu proprietário, com vista a que este aí procedesse à edificação de imóvel, imóvel esse que os Requerentes se comprometeriam a adquirir, logo que em condições para operar o respetivo contrato translativo sobre a propriedade.

O que veio a, efetivamente, suceder.

Em suma, não se vislumbra qualquer indício ou laivo probatório de que o contrato promessa assinado a e respetiva assinatura do contrato prometido de aquisição do imóvel pelos Requerentes não refletissem a real vontade destes e bem assim a expressa pelos promitentes vendedores.

Sendo certo que, na lógica argumentada pelos Requerentes – na hipótese de reinvestimento por aquisição de lote de terreno e/ou sua construção - sempre se estaria perante uma situação configurável como de simulação relativa, pelo menos para efeitos tributários (em sede de IRS) em que, não obstante o negócio realizado, o que as partes realmente pretenderiam era ter transmitido, desde logo, o lote de terreno a favor dos Requerentes e estes, enquanto proprietários do terreno e entregar em regime de empreitada à testemunha e respetivo cônjuge a construção do imóvel a aí edificar.

Ora, não resulta minimamente indiciado que tal dissimulação negocial tenha ocorrido relativamente aos factos em causa, sendo que, a sua arguição por qualquer interessado, sempre importaria efetuar prova do acordo simulatório e o negócio dissimulado com base, pelo menos em princípio de prova escrita devidamente corroborada por prova de diversa natureza, como seja por presunção judicial ou prova testemunhal.

E mesmo na hipótese de tal prova se pudesse ter por efetuada (que não pode *in casu*) os efeitos da nulidade do negócio simulado apenas poderiam ser afastados por força da validade do negócio dissimulado, se este fosse formalmente válido, nos termos do art. 241º do Código Civil (CC).

Hipótese de validade formal do negócio dissimulado essa que sempre não se verificaria por força do incumprimento do requisito constante do artigo 875º do CC, o qual obriga, para efeitos de validade da compra e venda de imóveis, que o contrato revista a forma de escritura pública ou documento particular autenticado, forma essa que não se mostra sequer preenchida no contrato promessa de compra e venda que está na origem da aquisição do imóvel a final levada a efeito pelos Requerentes.

Mesmo sem o óbice vindo de reportar, ocorre ainda que, no caso, sempre estaríamos perante a arguição perante terceiro (Requerida) de uma nulidade a que não poderiam os Requerentes, enquanto simuladores, ter deixado de dar causa, com as implicações que de tal enquadramento adiante se alinharão

Na hipótese, também aqui em tese equacionável, de se estar perante pretensão de reinvestimento apenas via consideração dos custos da construção da edificação no lote de terreno em causa, também aqui, independentemente da inexistência das questões de forma supra erigidas, votada ao insucesso sempre estaria a pretensão em causa.

Conforme decorre de forma inelutável do conjugadamente preceituado no n.º 1 do artigo 242º
“1. Sem prejuízo do disposto no artigo 286.º, a nulidade do negócio simulado pode ser arguida pelos próprios simuladores entre si, ainda que a simulação seja fraudulenta.” e do n.º 1 e 2 do artigo 243º

“1. A nulidade proveniente da simulação não pode ser arguida pelo simulador contra terceiro de boa fé.

2. A boa fé consiste na ignorância da simulação ao tempo em que foram constituídos os respectivos direitos”, ambos do Código Civil, os simuladores apenas podem arguir a simulação entre eles e não perante terceiros de boa-fé.

Isto é, não podem o(s) simulador(es) prevalecer(em)-se da simulação a que deram causa junto de terceiro de boa-fé, sendo que regressando ao caso em apreciação, sempre os Requerentes, na situação de simulação relativa a que se reporta a invocação, teriam de ser considerados como simuladores, porquanto estes e os promitentes vendedores sempre teriam conferido a aparência quanto à celebração um certo negócio jurídico (aquisição de moradia, através de promessa de compra e venda de bem futuro) quando, efetivamente e na realidade, pretendiam levar a efeito um outro negócio jurídico de tipo ou conteúdo diverso (que passaria quer pela aquisição de lote de terreno, sua construção enquanto donos de obra e proprietários ou apenas pela sua construção em terreno de terceiros).

Isto é, por detrás do negócio simulado ou fictício, existiria um negócio dissimulado ou real, manifestamente distinto do tido lugar.

E, por outro lado, o Estado, representado pela Requerida AT, não poderá deixar aqui de ser qualificada como terceira de boa-fé, porquanto alheia e desconhecadora (sem obrigação de conhecer), ao tempo da produção dos efeitos jurídicos de tais negócios, da existência da pretensa simulação relativa.

Conforme vem sendo interpretação reiterada e uniforme da jurisprudência dos tribunais superiores, ***“Nos termos do art. 243º, n.º1, a nulidade proveniente da simulação não pode ser arguida pelo simulador contra terceiro de boa fé, seja prejudicado com a declaração de nulidade ou beneficiado com a manutenção do negócio, adquirente a título oneroso ou gratuito, e sem nenhuma restrição temporal.”***, cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 03A670, de 25.03.2003.

Em face do exposto e da prova produzida a qual aponta indelevelmente para o facto de as partes (promitentes vendedores e promitentes compradores) terem agido em conformidade com os termos do negócio realizado e não com negócio diverso (como pugnam os Requerentes) e pela inviabilidade decorrente do próprio regime da simulação quanto a eventuais efeitos decorrentes do reconhecimento dos efeitos tributários do negócio dissimulado, não se pode deixar de concluir não se estar perante situação subsumível à previsão normativa de reinvestimento tipificada na al. a) do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS: aquisição de lote de terreno para construção e/ou respetiva construção, mas antes perante aquisição de imóvel edificado pelos promitentes vendedores nos termos pelas partes ajustados, conforme defende a Requerida.

Configurando a factualidade dada por provada e em apreciação como apenas subsumível à tipificada hipótese de aquisição do direito de propriedade sobre imóvel destinado a habitação

própria e permanente, terá de ser no âmbito desta concreta modalidade que terá de ser aferido o cumprimento dos respetivos requisitos atinentes à exclusão tributária das mais-valias por via de reinvestimento.

Ora, como supra se deixou apreciado, os Requerentes apenas adquiriram a propriedade do imóvel no qual os Requerentes entendem ter efetuado o reinvestimento, em 01 de Outubro de 2020, data em que foi assinado o contrato prometido – documento particular autenticado de compra e venda e mútuo com hipoteca.

Exigindo a lei, através da al. b) do n.º 5 do artigo 10º do CIRS, para efeitos de exclusão de tributação das mais-valias, que o reinvestimento ocorra nos 36 meses posteriores à alienação da habitação própria e permanente e tendo presente que tal data de realização ocorreu em 18.05.2017, não se poderá deixar de concluir que os Requerentes não cumpriram o requisito temporal para de tal exclusão de tributação beneficiar.

Considerando a natureza cumulativa (expressamente consignada na letra da lei) exigida relativamente à verificação dos requisitos decorrentes das alíneas do n.º 5 do artigo 10º do CIRS, está prejudicada a apreciação dos requisitos ínsitos na al. a) e b) do n.º 6 do referido normativo,

Isto porque, não se estando perante a hipótese ou modalidade de reinvestimento de aquisição de terreno e/ou respetiva construção, está afastada a possibilidade de aplicação do disposto na al. b) do referido n.º 6.

Idêntico raciocínio valendo para o disposto na al. a), na medida em que, não se mostrando verificados todos os requisitos das diversas alíneas do n.º 5, como sucede nestes autos, está prejudicado, desde logo, o direito dos Requerentes a beneficiarem de tal exclusão tributária e assim inútil a apreciação de tal benefício à luz da versada al.a) do n.º 6 do artigo 10º do CIRS.

b) Da violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva:

Em matéria da invocada violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, postulados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º, da CRP, defendem os Requerentes que: “...*atenta a evidente desigualdade tributária na interpretação dada pela Autoridade Tributária ao não excluir de tributação o reinvestimento do valor de realização na construção de imóvel para a habitação própria e permanente através da celebração de promessa de compra e venda de bem futuro, com o respetivo financiamento das obras de edificação, julgam os Requerentes ficar devidamente patente a violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.*”

Importa, a este respeito, recuperar tudo o quanto ficou expendido em matéria de alegada ilegalidade do ato tributário de liquidação, por violação dos n.º 5 e 6 do artigo 10º do CIRS, na medida em que o aí alinhado no presente aresto decisório conflui e releva similarmente para a fundamentação deste alegado vício por violação constitucional.

Com efeito e conforme se deixou expresso, os Requerentes não lograram comprovar que a factualidade atinente à operação de reinvestimento se reconduzisse à modalidade de reinvestimento por via de construção de imóvel para habitação própria e permanente destes.

No entanto, mesmo que assim não sucedesse e que tal prova quanto à modalidade de construção do imóvel se pudesse ter por concretizada *in casu*, ainda assim importa observar que a solução legislativa decorrente do n.º 5 do artigo 10º do CIRS em nada colide com qualquer um dos princípios invocadamente violados.

Assim e no tangente ao princípio da igualdade, da leitura do n.º 5 e da alínea b) decorre com evidente clareza a estatuição de um prazo uniforme para as diferentes modalidades de reinvestimento tipificadas pelo legislador.

Prazo esse que - em ordem à exclusão tributária - como supra se referiu, se reconduz ao reinvestimento ser efetuado desde os 24 meses anteriores à data da realização e os 36 meses posteriores a essa mesma data.

Ora, não se vislumbra como possa esta uniformidade de critério legal quanto ao prazo concedido para qualquer uma das formas legislativamente previstas no n.º 5 do artigo 10º do CIRS e através das quais se tem de balizar e concretizar o reinvestimento, beliscar o princípio constitucional da igualdade previsto no artigo 13º da CRP.

Idêntica conclusão valendo aqui também para a alegada violação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que uma vez cumprido o versado prazo e as demais alíneas previstas no versado n.º 5 do artigo 10º do CIRS – independentemente daquela que seja a modalidade adotada pelos sujeitos passivos - poderão estes, verificados que se deem por igualmente cumpridos os requisitos da alínea a) (no caso de aquisição de outro imóvel) ou b) (aquisição de lote de terreno e/ou construção de imóvel) do n.º 6, ambas as formas de reinvestimento estarão a coberto da exclusão de tributação sobre as mais-valias.

Ora, no caso dos presentes autos, os Requerentes não lograram sequer comprovar (pela fundamentação já supra aduzida) que a materialidade da operação de reinvestimento tenha sido efetivamente distinta da forma utilizada para a sua consecução, sendo que e repete-se, a este respeito todo o acervo probatório, incluindo a prova testemunhal, contradizem a tese aventada pelos Requerentes.

Assim, não estando em qualquer caso verificado o requisito temporal decorrente do n.º 5 do artigo 10º do CIRS – idêntico para as diversas modalidades de reinvestimento nele previstas – e fundando-se a desconsideração da exclusão de tributação da mais-valia na não verificação da alínea b) do n.º 5 fica esvaziada a hipótese de ser a interpretação do subsequente n.º 6 a origem e fundamento das inconstitucionalidades invocadas, porquanto irrelevante para a decisão, quer da Reclamação Graciosa, quer destes autos.

Pelo exposto, não pode proceder o entendimento dos Requerentes segundo o qual a interpretação dos n.º 5 e 6 do artigo 10º do CIRS levada a efeito pela AT em matéria de não aceitação de se estar perante reinvestimento concretizado por via da aquisição de lote de terreno e/ou construção pelos Requerentes enquanto alegadamente violadora dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva previstos nos artigos 13º, 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa.

d) Dos Juros indemnizatórios e da restituição do imposto indevidamente pago:

Face à falta de provimento do pedido de declaração de ilegalidade (atentas as causas de pedir formuladas) em que se funda o PPA apresentado pelas Requerentes, não podem deixar de se manter na ordem jurídico-tributário quer o objeto imediato - Decisão da Reclamação Graciosa - quer o objeto mediato destes autos – liquidação de IRS supra melhor identificada - razão pela qual fica, nos termos dos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, prejudicado o conhecimento sobre as demais questões e pedidos formulados, os quais pressupunham decisão de procedência e consequente anulação (pelo menos parcial) do ato tributário, a saber, condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios e restituição por esta do valor pago referente ao ato tributário de liquidação de IRS de 2017 em apreço,.

IV – Decisão

Termos em que se decide:

- 1. Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado relativamente à pretendida anulação, por ilegalidade, quer da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, quer do subjacente ato de liquidação de IRS do ano de 2017, por não verificação de qualquer dos vícios que lhe vinham apontados pelos Requerentes e nessa sequência,**
- 2. Julgar prejudicado o conhecimento sobre as questões relativas ao pagamento de juros indemnizatórios aos Requerentes e restituição a estes**

dos montantes suportados com o pagamento do ato tributário de liquidação objeto destes autos.

- 3. Condenar os Requerentes ao pagamento das custas nos termos da Tabela I do RCPTA, calculadas em função do valor da causa - arts. 4º-1, do RCPTA e 6º, n.º 2, al. a) e 22º, n.º4, do RJAT**

Valor do processo:

De harmonia com o disposto nos artigos 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 € 12.500,06, atribuído pelos Requerentes, sem contestação pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Custas:

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, totalmente a cargo dos Requerentes.

Notifique.

Lisboa, 22 de Junho de 2023.

O Árbitro

Luís Sequeira