

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 256/2023-T

Tema: IRS. Regime do reinvestimento para habitação própria e permanente – n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS. Informação vinculativa – violação do artigo 68.º da LGT e do princípio da tutela da confiança e da boa-fé.

SUMÁRIO

- I. Nos termos do n.º 14 do artigo 68.º da LGT, as informações vinculativas obstam a que a administração tributária, em relação ao objeto do pedido, proceda posteriormente em sentido diverso da informação prestada, sob pena de violação do princípio da tutela da confiança e boa-fé.**
- II. O âmbito de eficácia das informações vinculativas é delimitado por (a) um elemento subjetivo (o sujeito interessado relativamente à informação vinculativa), (b) um elemento objetivo (os atos ou factos descritos no pedido de informação vinculativa e cuja qualificação jurídico-tributária se pretende), e (c) um elemento temporal (nos termos do n.º 15 do artigo 68.º da LGT, *“As informações vinculativas caducam (...) no prazo de quatro anos após a data da respetiva emissão, salvo se o sujeito passivo solicitar a sua renovação”*).**
- III. Se a administração tributária proceder de forma diversa do sentido que constar de informação vinculativa prestada, o ato que praticar enfermará de vício de violação de lei (artigo 68.º da LGT e princípio da tutela da confiança e boa-fé), sendo gerador da sua anulabilidade. Este vício é específico e autónomo da retidão do enquadramento jurídico-tributário subjacente à informação vinculativa prestada em face das normas ou princípios jurídicos aplicáveis.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (árbitro presidente), Dr. Hélder Faustino e Dr. Francisco Melo (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 10 de abril de 2023, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., NIF..., e **B...**, NIF..., casados entre si e residentes na Rua ..., ..., ...-... Paço de Arcos (doravante designados por “**Requerentes**”), vieram, em 10 de abril de 2023, 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, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante “**AT**” ou “**Requerida**”), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro, e peticionando **(1)** a declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação de IRS de 2018 n.º 2022..., no valor global de € 358.574,02, nela se incluindo juros compensatórios de € 32.066,44, com todas as consequências legais inerentes, designadamente **(2)** a condenação da AT ao reembolso do imposto indevidamente pago, no valor de € 313.418,62, **(3)** acrescido de juros indemnizatórios corridos desde 5 de janeiro de 2023.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 11 de abril de 2023 e automaticamente notificado à AT. 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 os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, tendo estes comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável, sem oposição das partes.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 21 de junho de 2023.

Em 12 de julho de 2023, os Requerentes informaram o Tribunal Arbitral do despacho proferido pela Senhora Subdiretora-Geral da AT em 18 de junho de 2023, por via do qual a liquidação de IRS sindicada havia sido parcialmente revogada.

Em 11 de setembro de 2023, a Requerida apresentou a sua Resposta, informando que, na sequência da revogação parcial da liquidação de IRS n.º 2022..., a mesma foi substituída pela liquidação n.º 2023..., de 21 de julho de 2023.

Notificados para o efeito, os Requerentes reiteraram o seu interesse em agir em 15 de setembro de 2023.

A Requerida juntou aos autos o processo administrativo em 25 de setembro de 2023, e a liquidação de IRS n.º 2023... em 17 de novembro de 2023.

Em 23 de novembro de 2023, os Requerentes vieram informar que, em 21 de setembro de 2023, foram reembolsados do montante de € 110.838,76 (correspondendo à diferença entre € 358.574,02 e € 247.735,26), desacompanhado porém de juros indemnizatórios, peticionando a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios também sobre este montante, contados entre 5 de janeiro de 2023 e 21 de setembro de 2023, nos termos do n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

A reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT foi realizada no dia 12 de dezembro de 2023, tendo aí sido tomadas declarações de parte (A...) e inquiridas cinco testemunhas arroladas pelos Requerentes:

- C..., arquiteto da ... (“**Testemunha A**”);
- D..., sobrinho dos Requerentes e engenheiro que acompanhou as obras de reabilitação de ... (“**Testemunha B**”);
- E..., engenheiro responsável pelo projeto de estruturas da ... (“**Testemunha C**”);
- Paulo Jorge Nobre Lacerda dos Santos Silva, amigo dos Requerentes (“**Testemunha D**”);

- F..., engenheira e técnica superior da Câmara Municipal de Oeiras (Departamento de Planeamento e Gestão Urbanística) que efetuou várias vistorias à Casa ... (“**Testemunha E**”).

Ainda na mesma reunião, os representantes dos Requerentes e da Requerida produziram as correspondentes alegações orais.

Em 21 de dezembro de 2023, 21 de fevereiro e 19 de abril de 2024, o Tribunal Arbitral prorrogou o prazo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 21 de junho de 2023, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA apresentado em 10 de abril de 2023 é tempestivo, porquanto foi apresentado no prazo de 90 dias referido no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a contar da data limite de pagamento da liquidação de IRS de 2018 n.º 2022..., de 11 de janeiro de 2023 (cf. artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT).

O processo não padece de vícios que o invalidem.

III. ALTERAÇÃO DO OBJECTO DO PROCESSO ARBITRAL

Por efeito da revogação parcial da liquidação de IRS n.º 2022... e da emissão da liquidação n.º 2023... (contra a qual os Requerentes expressaram ainda interesse em agir, por manter uma parte da liquidação n.º 2022...) acompanhadas do reembolso aos Requerentes do montante de € 110.838,76, ocorreu uma alteração no objeto do processo, passando o Tribunal Arbitral a apreciar a legalidade da nova liquidação, substituta da anterior, e a procedência do pedido pelos Requerentes:

- (A) Declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação de IRS de 2018 n.º 2023..., no montante de € 202.579,86, que corresponde à diferença entre € 313.418,62 (valor cuja anulação se pretendia inicialmente) e € 110.838,76 (valor já reembolsado aos Requerentes);
- (B) Condenação da AT ao reembolso do imposto indevidamente pago, ainda por restituir, no valor de € 202.579,86;
- (C) Juros indemnizatórios, contados nos seguintes termos: (i) entre 5 de janeiro de 2023 e 21 de setembro de 2023, sobre o montante já reembolsado de € 110.838,76; e entre 5 de janeiro de 2023 e a data do reembolso, sobre o montante ainda por reembolsar de € 202.579,86.

A inutilidade superveniente da lide decorre da verificação de um facto, na pendência da instância judicial ou arbitral, mediante o qual a solução do litígio deixa de ter interesse e utilidade, designadamente por ter sido satisfeita, por meios extrajudiciais, a pretensão deduzida pelo autor.

In casu, tendo a liquidação de IRS impugnada sido apenas parcialmente revogada, não poderá, em rigor, falar-se em inutilidade superveniente da lide, uma vez que os Requerentes não obtiveram a satisfação da sua pretensão, na totalidade, pela via administrativa.

IV. QUESTÕES A DECIDIR E ORDEM DE CONHECIMENTO DOS VÍCIOS

Por efeito da revogação parcial da liquidação de IRS n.º 2022... e da emissão da liquidação n.º 2023..., o *thema decidendum* nos presentes autos sofreu uma modificação, passando a centrar-se na questão de saber se, para beneficiarem do regime do reinvestimento contido nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS relativamente ao valor aplicado na aquisição da Casa ... em 30 de maio de 2017 (€ 1.400.000,00), os Requerente teriam de afetar a mesma à sua habitação, ou do seu agregado familiar, (i) no prazo de 12 meses após o reinvestimento, ou seja, até 30 de maio de 2018, por força da força da alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS (como defende a Requerida), ou (ii) até ao fim do quinto ano seguinte ao ano da realização, ou seja, até ao fim do ano de 2023, por força da alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS (como defendem os Requerentes).

Esta questão é crucial no caso *sub judice* já que os Requerentes passaram a habitar a Casa ... no final do ano de 2020, cumprindo o limite temporal previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, mas não o limite temporal previsto na alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS.

Mas os Requerentes mantêm também que o ato de liquidação n.º 2023... é desconforme com o teor da Informação Vinculativa prestada aos mesmos em novembro de 2020. E é esta questão que o Tribunal Arbitral deverá apreciar em primeiro lugar.

Senão vejamos.

Relativamente à ordem de apreciação dos vícios assacados pelo Requerentes à liquidação de IRS sindicada, cumpre referir que é jurisprudência constante dos Tribunais Superiores relativamente à interpretação da alínea b) do n.º 2 do artigo 124.º do CPPT, incluindo do Douto Supremo Tribunal Administrativo, que deve conhecer-se em primeiro lugar os vícios de violação de lei (*stricto sensu*), assentes em erro nos pressupostos de facto e de direito, que impedem a renovação do ato de liquidação, e só depois os vícios procedimentais e formais (como seja a falta de fundamentação ou a preterição do direito de audição prévia), que não impedem a renovação do ato de liquidação, na medida em que a eventual procedência daqueles propicia ao interessado uma tutela mais estável e eficaz dos seus direitos do que a eventual procedência destes (cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de junho de 2015,

6.

processo n.º 0395/15; 18 de maio de 2016, processo n.º 0100/16; 24 de janeiro de 2007, processo n.º 0939/06).

No caso *sub judice*, os Requerentes assacam à liquidação de IRS sindicada três vícios geradores de anulabilidade: caducidade do direito à liquidação (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de novembro de 2009, processo n.º 0761/09); violação do artigo 68.º da LGT e do princípio da tutela da confiança e boa-fé (cf. Decisão Arbitral de 5 de setembro de 2020, processo n.º 740/2019-T), e violação do regime do reinvestimento constante dos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS, por erro nos pressupostos de direito (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de dezembro de 1982, processo n.º 015244).

Relativamente a estes vícios, interessa notar que, enquanto a anulação de uma liquidação baseada na caducidade do direito de liquidar o tributo não é acompanhada pelo reconhecimento do direito a juros indemnizatórios previsto no artigo 43.º da LGT, visto que não assenta na existência de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do ato de liquidação (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de dezembro de 2023, processo n.º 0338/16.5BEAVR), tanto a anulação de liquidação baseada na violação do artigo 68.º da LGT e do princípio da tutela da confiança e boa-fé, como a anulação de liquidação baseada na violação do regime do reinvestimento constante dos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS, ambas assentes em erro nos pressupostos de direito imputável à AT, é acompanhada do direito a juros indemnizatórios previsto no artigo 43.º da LGT (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de junho de 2022, processo n.º 0503/19.3BELRS).

Seguindo a jurisprudência segundo a qual o Tribunal Arbitral deve conhecer prioritariamente os vícios cuja procedência assegure a mais eficaz tutela dos interesses do sujeito passivo, este Tribunal Arbitral começará por apreciar a ilegalidade da liquidação de IRS contestada com fundamento na violação do artigo 68.º da LGT e do princípio da tutela da confiança e boa-fé, e subsequentemente, na violação do regime do reinvestimento constante dos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS, cuja procedência resulta no reconhecimento aos Requerentes do direito a juros indemnizatórios previsto no artigo 43.º da LGT, e por último, se necessário, apreciará a ilegalidade da liquidação de IRS contestada com fundamento na

caducidade do direito à liquidação, cuja procedência resultaria necessariamente na improcedência do pedido de juros indemnizatórios formulado pelos Requerentes.

Por último, cabe referir que, de entre os vícios cuja procedência resultaria no reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, o Tribunal Arbitral apreciará prioritariamente a violação do artigo 68.º da LGT e do princípio da tutela da confiança e boa-fé, enquanto vício específico e autónomo de desconformidade do ato de liquidação contestado com o conteúdo da informação vinculativa prestada, já que, independentemente da própria retidão do enquadramento jurídico-tributário subjacente à informação, a procedência deste vício de violação da lei, por infração do disposto no n.º 14 do artigo 68.º da LGT, implica, só por si, a eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Pelo exposto, pode concluir-se que as questões a decidir nos autos são as seguintes:

- a. Da violação do artigo 68.º da LGT e do princípio da tutela da confiança e boa-fé, por desconformidade do ato de liquidação contestado com o conteúdo da Informação Vinculativa prestada aos Requerentes;
- b. Da violação do regime do reinvestimento estatuído no artigo 10.º, n.ºs 5 e 6, do Código do IRS;
- c. Da caducidade do direito à liquidação (IRS 2018);
- d. Dos juros indemnizatórios.

V. MATÉRIA DE FACTO

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral e do processo administrativo, fixa-se como segue:

Factos Provados

1. Em 2018, os Requerentes eram residentes para efeitos fiscais em território português (cf. Documento 4 junto ao PPA – **facto não controvertido**).

2. Por escritura pública de compra e venda celebrada em 31 de maio de 2017, os Requerentes adquiriam, pelo preço de € 1.400.000,00, o prédio urbano sito no ..., Rua..., n.ºs ... e ..., em Paço de Arcos, concelho de Oeiras, prédio descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o n.º ... da freguesia de ..., e inscrito na matriz predial urbana da freguesia da União das Freguesias de ... e ..., ... e ..., sob o artigo ... (doravante denominado “**Casa ...**”), nela declarando que o mesmo prédio se destinava à sua habitação própria e permanente (cf. **Documento 2** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
3. Esta aquisição foi financiada através de empréstimo bancário junto do Bankinter, S.A. – Sucursal em Portugal, em 31 de maio de 2017, no montante de € 1.400.000,00 (cf. **Documento 2** junto ao PPA, e documento emitido pelo Bankinter em 19 de dezembro de 2018 em anexo ao **Documento 6** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
4. Em 31 de maio de 2017, a Casa ... encontrava-se em mau estado de conservação, com anomalias graves na cobertura e muito graves na estrutura do edificado, nas paredes interiores, nos revestimentos e tetos, e nas instalações de gás, ventilação e segurança contra incêndio (cf. relatório de vistoria da Câmara Municipal de Oeiras certificando o estado de conservação da Casa ..., em anexo ao **Documento 17** junto ao PPA, fotografias juntas ao PPA como **Documento 26** e **Testemunhas A, B, C, D e E** – **facto não controvertido**).
5. Em 31 de maio de 2017, a Casa ... necessitava de obras extensas de edificação/reconstrução/reabilitação, sem as quais não seria possível reestabelecer o respetivo estado de habitabilidade (cf. **Testemunhas A, B, C e E** – **facto não controvertido**).
6. Alguns dos trabalhos isentos de controlo prévio, bem como trabalhos preparatórios de arquitetura, projetos e planeamento e topografia, iniciaram em 2017 (cf. comunicação da Câmara de Oeiras junta ao PPA como **Documento 29** – **facto não controvertido**).
7. Em 31 de maio de 2018, a Casa ... permanecia inabitável (cf. **Testemunhas A, B, C e E** – **facto não controvertido**).

8. Por escritura pública de compra e venda celebrada em 19 de novembro de 2018, os Requerentes venderam, pelo preço de € 2.400.000,00, o prédio urbano sito na ..., n.ºs ... e ..., para a Rua ..., n.ºs ... a ... e Rua ..., n.ºs ... a ..., freguesia de Paços de Arcos, concelho de Oeiras, descrito sob o n.º ... da ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras, e inscrito na matriz da união freguesias de ... e ..., ... sob o artigo ... (doravante denominado “**Quinta...**”), nela tendo declarado que destinavam o mesmo prédio à sua habitação própria e permanente (cf. **Documento 3** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
9. No mesmo dia (19 de novembro de 2018), os Requerentes amortizaram integralmente o empréstimo contraído para adquirir a Casa ... (cf. documento emitido pelo Bankinter em 19 de dezembro de 2018 em anexo ao **Documento 6** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
10. As obras de reabilitação iniciaram em novembro de 2018, tendo os Requerentes aplicado € 23.373,72 em obras na Casa ... em novembro e dezembro de 2018 (cf. seis faturas em anexo ao **Documento 6** junto ao PPA).
11. Em 16 de janeiro de 2019, os Requerentes alteraram o seu domicílio fiscal para a Casa ... (cf. **Documentos 14, 15 e 16** juntos ao PPA – **facto não controvertido**).
12. Em 12 de fevereiro de 2019, os Requerentes efetuaram um pedido de informação vinculativa ao abrigo do artigo 68.º da LGT (cf. **Documento 24** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
13. Em 28 de junho de 2019, os Requerentes submeteram a sua declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS referente a 2018, declarando nos quadros 4 e 5 do Anexo G: (i) a alienação em novembro de 2018, pelo valor de € 2.400.000,00 (valor de realização), de imóvel anteriormente adquirido por € 874.610,00, com despesas e encargos inerentes à aquisição e alienação de € 169.532,96; (ii) a intenção de reinvestir (parcialmente) o valor de € 2.100.000,00; (iii) o reinvestimento nos 24 meses anteriores à data da alienação do valor de € 1.400.000,00; e (iv) o reinvestimento no ano de 2018 após a data da alienação do valor de € 20.456,94 (cf. **Documento 4** junto ao PPA – **facto não controvertido**).

14. Em 5 de julho de 2019, os Requerentes foram notificados, por ofício n.º DIV1/... do Serviço de Finanças de Oeiras ..., para a comprovarem os valores declarados nos quadros 4 e 5 do Anexo G da sua declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS relativa ao ano de 2018 (cf. **Documento 5** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
15. Em 15 de julho de 2019, os Requerentes apresentaram, através do Portal das Finanças, os documentos comprovativos do reinvestimento declarado, incluindo os relativos ao montante de € 23.373,72 aplicado em obra em 2018 (cf. **Documento 6** junto ao PPA).
16. No decurso do ano de 2019, os Requerentes aplicaram € 278.715,95 em obras de reabilitação e melhoramento da Casa ... (cf. referido no requerimento de julho de 2020 junto ao PPA como **Documento 9**, não tendo a AT contestado este valor – **facto não controvertido**).
17. Em 6 de junho de 2020, os Requerentes submeteram a sua declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS referente a 2019, declarando, no quadro 5 do Anexo G, o reinvestimento de parte do valor de realização no decurso do ano de 2019, no montante de € 278.715,95 (cf. **Documento 7** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
18. Em 2 de julho de 2020, os Requerentes foram notificados, por ofício n.º DIV1/... do Serviço de Finanças de Oeiras ..., para a comprovarem os valores declarados nos quadros 4 e 5 do Anexo G da sua declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS relativa ao ano de 2019 (cf. **Documento 8** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
19. Em 14 de julho de 2020, os Requerentes apresentaram, através do Portal das Finanças, parte dos documentos comprovativos do reinvestimento declarado e remeteram os restantes documentos via postal em papel (cf. **Documento 9** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
20. Em resposta ao pedido de informação vinculativa apresentado ao abrigo do artigo 68.º da LGT, por despacho de 25 de novembro de 2020 do Subdiretor-Geral da AT, foi sancionado o seguinte entendimento vinculativo (“**Informação Vinculativa n.º 15183**”):

FACTOS

Para efeitos de apreciação do pedido, relevam os seguintes elementos:

Em maio de 2017 adquiriu um imóvel inscrito sob o artigo matricial n.º , com o código de freguesia , pelo montante de 1.400.000,00, com recurso ao crédito do mesmo valor;

À data da escritura de aquisição o domicílio fiscal do requerente correspondia à morada do imóvel que veio a alienar em novembro de 2018, prédio inscrito sob o artigo matricial n.º com o código de freguesia , pelo valor de 2.400.000,00

INFORMAÇÃO

1. Conforme antes mencionado, a questão refere-se à possibilidade de o valor de aquisição de um imóvel adquirido em 2017 e as obras efetuadas no mesmo nos anos de 2018 e 2019 (sendo que se desconhece a natureza das mesmas), poderem qualificar, cumulativamente, como reinvestimento, considerando que o mesmo imóvel irá ter como afetação a habitação própria e permanente (HPP) do sujeito passivo.

2. Nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, podem ser excluídos de 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, cumulativamente:

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;

O reinvestimento seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização; e

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

3. Por outro lado, deve ainda atender-se ao disposto no n.º 6 do artigo antes referido, nos termos do

qual não haverá lugar ao benefício de exclusão de tributação quando:

Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento;

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

4. Atentas as normas anteriormente referidas, entende-se que não resulta das mesmas qualquer impedimento que, nos casos de aquisição imóvel seguida da realização de obras de ampliação e ou melhoramento do mesmo (nas quais se incluirão as obras de reabilitação), o valor de reinvestimento relevante para efeitos da aplicação do regime previsto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS integre não apenas o valor de aquisição do imóvel, mas, também, o das obras realizadas para a sua recuperação melhoramento.

5. De referir, no entanto, que as obras em questão deverão estar devidamente comprovadas, através de documentos emitidos sob a forma legal, designadamente faturas/recibos de quitação e que demonstrem de forma inequívoca que tais obras estão relacionadas com o imóvel em causa.

6. Por outro lado, e face ao disposto no n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, o requerente deverá ainda requerer a inscrição na matriz das alterações decorridos 48 meses desde a data da realização e afetar o imóvel à sua habitação permanente ou do seu agregado até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.

(cf. **Documento 25** junto ao PPA – **facto não controvertido**).

21. Em 30 de outubro de 2020, a Câmara Municipal de Oeiras emitiu alvará de licença de obras de construção com referência à Casa ..., válido até 18 de novembro de 2021 (cf. alvará em anexo ao **Documento 30** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
22. No decurso do ano de 2020, os Requerentes aplicaram € 427.727,86 em obras de reabilitação e melhoramento da Casa ... (cf. referido no **Documento 10** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
23. Os Requerentes começaram a habitar a Casa ... no final do ano de 2020, ainda com as obras em curso, tendo já passado o Natal nesta casa (cf. **Testemunhas B e D** – **facto não controvertido**).
24. Em 29 de junho de 2021, os Requerentes submeteram a sua declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS referente a 2020, declarando, no quadro 5 do Anexo G, o reinvestimento

de parte do valor de realização no decurso do ano de 2020, no montante de € 427.727,86 (cf. **Documento 10** junto ao PPA – **facto não controvertido**).

25. Em 6 de julho de 2021, os Requerentes foram notificados, por ofício n.º DIV/... do Serviço de Finanças de Oeiras ..., para a comprovarem os valores declarados nos quadros 4 e 5 do Anexo G da sua declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS relativa ao ano de 2020 (cf. alegado no artigo 14.º do PPA e não contestado pela Requerida – **facto não controvertido**).
26. Em julho de 2021, os Requerentes apresentaram, através do Portal das Finanças, parte dos documentos comprovativos do reinvestimento declarado e remeteram os restantes documentos via postal (cf. alegado no artigo 15.º do PPA e não contestado pela Requerida – **facto não controvertido**).
27. Em 11 de agosto de 2021, os Requerentes foram notificados, por ofício n.º GI-...do Serviço de Finanças de Oeiras ..., da intenção dos serviços de corrigir officiosamente o valor do reinvestimento declarado no quadro 5 do Anexo G da declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS relativa a 2020 (€ 427.727,86), com o seguinte fundamento: “*As obras feitas em 2020 foram de conservação, não havendo alterações ao registo do imóvel*” (cf. **Documento 12** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
28. Em 24 de agosto de 2021, os Requerentes exerceram o seu direito de audição prévia (cf. **Documento 13** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
29. Os trabalhos de reabilitação da Casa ... terminaram em novembro de 2021, encontrando-se a mesma em condições de habitabilidade (cf. alegado no artigo 44.º do PPA e não contestado pela Requerida, e **Documento 36C** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
30. Em janeiro de 2022, a Câmara Municipal de Oeiras certificou, após vistoria, o estado de conservação da Casa ... como “excelente” (cf. comunicação em anexo ao **Documento 17** junto ao PPA e **Testemunha E** – **facto não controvertido**).

31. Em 10 de fevereiro 2022, os Requerentes foram notificados, através dos ofícios n.ºs ..., ... e ... da Direção de Finanças de Lisboa, da intenção dos serviços de corrigir officiosamente os valores do reinvestimento declarado no quadro 5 do Anexo G das declarações de rendimentos Modelo 3 do IRS relativas a 2018, 2019 e 2020, com os seguintes fundamentos:

Mas, de acordo com o estatuído na alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, tratando-se de reinvestimento efetuado na aquisição da propriedade de outro/novo imóvel, ao verificar-se que os sujeitos passivos não afetaram o novo imóvel (i.e., o Prédio U- , Freguesia) à sua habitação própria e permanente até decorridos 12 meses (i.e., até à data de 2018-05-31) após o reinvestimento efetuado à data de aquisição em 2017-05-31, assim, não haverá lugar à aplicação da exclusão tributária consagrada no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

Ou, por hipótese, nos termos do estatuído na alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, tratando-se de reinvestimento efetuado na ampliação ou melhoramento de imóvel destinado à HPP, não haverá lugar à exclusão tributária quando os sujeitos passivos (adquirentes) não requeiram a inscrição de atualização das alterações na matriz predial decorridos 48 meses desde a data da alienação e, cumulativamente, não afetem o respetivo imóvel melhorado/modificado para HPP até ao fim do 5º ano seguinte ao da realização, assim, também não haverá lugar à aplicação da exclusão tributária consagrada no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS (vide alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do CIMI e n.º 2 in fine do artigo 117.º do RGIT).

Acresce que, nesta situação tributária específica, para efeitos de reinvestimento na ampliação ou melhoramento de imóvel destinado à Habitação Própria e Permanente (HPP), só após a conclusão das obras e findo reinvestimento, deverão os sujeitos passivos requerer a atualização das alterações na matriz predial nos termos previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do IML e, só após a data de conclusão, o valor do reinvestimento efetuado deverá ser devidamente comprovado com documentos de suporte emitidos sob a forma legal nos termos do Código do IVA, incluindo alvará de construção/obras de ampliação, modificação ou reconstrução, a licença de utilização, a declaração modelo 1 do IML entregue à AT, etc.

Importa esclarecer que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º da Lei Geral Tributária, o domicílio fiscal dos sujeitos passivos é, salvo disposição legal em contrário, o local da residência habitual (que corresponde ao lugar onde se concentra a vida doméstica com estabilidade e duradoura, onde se pernoita, se tomam as refeições, se recebem familiares e amigos; o local da morada de família com todo o ritual e laços próprios).

Acresce que, no contexto da relação jurídica tributária, entre direitos e deveres, nos termos das disposições conjugadas dos n.ºs 3 e 4 do artigo 19º da LGT, os sujeitos passivos têm o dever de comunicação do seu domicílio fiscal à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e, enquanto não for comunicado o domicílio fiscal, considerando-se ineficaz qualquer alteração/mudança de local da residência habitual (permanente).

Sucedem que, até à data de 2018-05-31, decorridos 12 meses após a data da concretização do reinvestimento em 2017-05-31, na sequência da aquisição do Prédio U-..., Freguesia..., sito na Rua..., localidade de Paço de Arcos, Oeiras, os sujeitos passivos A..., NIF..., e B..., NIF..., mantiveram a residência habitual na localidade de Paço de Arcos, Oeiras. Com efeito, resulta que a residência habitual dos sujeitos passivos é diferente do imóvel objecto do reinvestimento violando os termos estabelecidos na alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS.

No ano de 2020, em relação ao valor declarado de 427.727,86 euros no Campo 5010 do Quadro 5A do Anexo G da Modelo 3 do IRS de 2020, verificou-se que os sujeitos passivos preencheram indevidamente o ato de reinvestimento efetuado a título de obras de ampliação ou melhoramento do Prédio U-..., Freguesia...

Os documentos de suporte apresentados (juntos ao processo), concretamente quanto à faturação emitida durante o ano de 2020 na posse dos sujeitos passivos, correspondem a gastos/encargos suportados com a valorização do bem imóvel sito na Rua..., n.º..., localidade de Paço de Arcos, Oeiras (ou seja, do Prédio U-..., Freguesia..., adquirido em 2017-05-31) tal como prevê a alínea a) ab initio do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS (a deduzir fiscalmente apenas na determinação da mais-valia sujeita a imposto numa futura alienação/realização do mesmo imóvel).

Ora, foi em 2017-05-31 que, segundo a escritura pública do contrato de compra e venda, os sujeitos passivos A..., NIF..., e B..., NIF..., adquiriram a título oneroso o direito de propriedade plena sobre o Prédio U-..., Freguesia..., sito na Rua..., n.º..., localidade de Paço de Arcos, Oeiras, destinado à habitação (cfr. DUC IMT n.º...). Tendo já decorridos 12 meses após o reinvestimento efetuado, acontece que só a partir de 2019/01/16 os adquirentes e sujeitos passivos afetaram o imóvel à sua residência habitual (sendo o seu domicílio fiscal) conforme consta das bases de dados da AT.

De facto, de acordo com os termos do disposto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, o reinvestimento efetuado do valor de realização de imóvel destinado a HPP concretiza-se mediante três atos de reinvestimento distintos (e separados): 1º) na aquisição da propriedade de outro/novo imóvel destinado à HPP; ou 2º) na aquisição de terreno para construção e respetiva construção de novo imóvel destinado à HPP; ou 3º) na ampliação ou melhoramento de outro imóvel destinado à HPP, que não é a situação tributária em apreço. Ora, os sujeitos passivos declararam irregularmente o valor de realização de 427.727,86 euros a título de "obras de reabilitação" no Campo 5010 do Q5A do Anexo G da Modelo 3 do IRS de 2020.

(cf. **Documentos 14, 15 e 16** juntos ao PPA – **facto não controvertido**).

32. Em 25 de fevereiro de 2022, através de advogado constituído para o efeito, os Requerentes exerceram o seu direito de audição à referida proposta de correção ao reinvestimento declarado, sinalizando, nomeadamente, que a alínea a) do n.º 6 do artigo

10.º do Código do IRS, em que os projetos de correção se fundaram, não tem aplicação ao caso, e que, em sua vez, se aplica a disposição da respetiva alínea b) (cf. **Documento 17** junto ao PPA – **facto não controvertido**).

33. Em 18 de março de 2022, a Câmara Municipal de Oeiras emitiu a alvará de utilização para habitação relativamente à Casa ... (cf. alvará em anexo ao **Documento 18** junto ao PPA – **facto não controvertido**).

34. Em abril de 2022, os Requerentes apresentaram a Modelo 1 do IMI de forma a averbar na matriz a avaliação resultante das alterações efetuadas à Casa ... (cf. referido no requerimento junto ao PPA como **Documento 19** – **facto não controvertido**).

35. Em 20 de maio de 2022, foram os Requerentes notificados nas suas pessoas e na morada do seu domicílio, através dos ofícios n.ºs..., ... e ... da Direção de Finanças de Lisboa, da decisão de corrigir na totalidade o reinvestimento declarado no quadro 5 do Anexo G das suas declarações de rendimentos Modelo 3 do IRS relativas a 2018, 2019 e 2020, com os seguintes fundamentos:

1.7. Tratando-se do reinvestimento na aquisição de outro imóvel destinado à HPP (independentemente do seu estado de conservação), uma vez que a lei fiscal não especifica quanto ao estado de conservação do imóvel, o adquirente/sujeito passivo devia afetar o respetivo Prédio U-..., Freguesia ..., à habitação do seu agregado familiar até decorridos doze (12) meses após o reinvestimento, no limite até à data de 2018-05-31, a contar desde 2017-05-31 (data do reinvestimento) cumprindo o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º e considerando o disposto no artigo 13.º, n.º 12, todos, do Código do IRS conjugados com o artigo 19.º, n.º 1, alínea a) e n.ºs 3 e 4, da LGT;

1.8. Na circunstância em apreço, os sujeitos passivos não beneficiam da exclusão tributária visto que, nos termos do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, (na lei fiscal) não se revela e não se prevê especificamente/tipicamente a situação do reinvestimento na aquisição da propriedade de outro imóvel/habitação "em MAU estado de conservação" e respetiva/subsequente reconstrução/reabilitação da habitação, concretizando-se por sucessivos reinvestimentos nos 36 meses posteriores contados a partir da data de realização, tal como interpreta/defende o advogado dos sujeitos passivos.

1.9. As obras de reabilitação e as benfeitorias efetuadas no Prédio U-..., Freguesia ..., pelos sujeitos passivos não alteram o conteúdo do direito de propriedade plena nem modificam a

respetiva titularidade após o ato da aquisição do respetivo imóvel destinado à habitação própria e permanente (HPP) à data de 2017-05-31 (data do reinvestimento), independentemente do estado de conservação.

1.10. Todos os gastos incorridos com a reconstrução/ampliação/recuperação/reabilitação devidamente documentados, após a aquisição do direito de propriedade plena sobre o Prédio U-..., Freguesia..., relativamente aos encargos com as obras de reabilitação e benfeitorias/melhorias efetuadas, todavia, poderão vir a ser considerados como encargos com a valorização do respetivo imóvel no âmbito da categoria G do IRS quando ocorrer a alienação do imóvel tal como previsto na alínea a) ab initio do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS e, consoante a situação, atendendo ao que dispõe os n.ºs 5 e 23 do artigo 71.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

1.11. Quando se tratar de reinvestimento na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente destinado a HPP, o sujeito passivo deverá declarar o reinvestimento efetuado o valor de realização só no ano da conclusão das obras de edificação, do melhoramento ou das alterações ao imóvel no prazo previsto na alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, e, de seguida, deverá requerer a inscrição do imóvel na matriz predial ou requerer a atualização matricial do imóvel decorridos 48 meses desde a data de realização da anterior HPP, bem como deverá afetar o imóvel à sua habitação até ao fim do quinto (5.º) ano seguinte ao da realização tal como previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do mesmo Diploma legal e considerando o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do IMI.

(cf. **Documentos 20, 21 e 22** juntos ao PPA – **facto não controvertido**).

- 36.** Por ofício de 28 de outubro de 2022, a Câmara Municipal de Oeiras informou o Serviço de Finanças de Oeiras ... de que, na Casa..., “*foram realizadas obras de reabilitação urbana (...) tendo sido obtido o estado de conservação excelente e o nível de conservação 5, pelo que foi atribuído o alvará n.º .../2022/UTL, de 18 de março de 2022 para efeitos de utilização*” (cf. **Documento 38** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
- 37.** Em 9 de dezembro de 2022, os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS de 2018 n.º 2022..., com o valor global de € 358.574,02 e data limite de pagamento em 11 de janeiro de 2023 (cf. **Documento 1** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
- 38.** Em 5 de janeiro de 2023, os Requerentes procederam ao pagamento de € 313.418,62 (cf. **Documento 23** junto ao PPA – **facto não controvertido**).
- 39.** Em 10 de abril de 2023, os Requerentes apresentaram o PPA que deu origem aos presentes autos.

- 40.** Por despacho de 18 de junho de 2023, a Senhora Subdiretora-Geral da AT revogou parcialmente a liquidação de IRS sindicada, com base em informação elaborada pelos serviços (cf. Ofício n.º ..., de 27 de junho de 2023, junto ao requerimento apresentado pelos Requerentes em 12 de julho de 2023), na qual se pode ler o seguinte:

Informação

B - Pedido de Pronúncia.

Após leitura e análise da matéria objeto do pedido de pronúncia arbitral, informa-se o seguinte:

i) Antes de mais, deve referir-se que vem o requerente alegar a caducidade do direito à liquidação.

Isto porque entende que, tendo constituído mandatário, a liquidação deveria ter sido notificada a este (mandatário) e não ao requerente.

Ora, temos de discordar deste entendimento, uma vez que há que distinguir instituto de representação fiscal e mandato tributário.

O primeiro, previsto nos artigos 19.º, n.º 6 da Lei Geral Tributária (LGT); 130.º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIRS); 126.º do Código de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e 30.º do Código de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), cuja constituição é obrigatória nos casos legalmente previstos, tem em vista assegurar que o contribuinte não residente no país, seja de forma permanente ou temporária, esteja devidamente representado perante a Autoridade Tributária, recaindo sobre esta o dever de com ele interagir na sindicância das obrigações que pelo contribuinte devam ser observadas. O segundo, mandato tributário, cuja constituição, nos termos do artigo 5.º do CPPT, é meramente facultativa, apenas permite que este pratique, em nome do contribuinte, atos de natureza procedimental ou processual tributária que não tenham carácter pessoal, estando esse exercício limitado aos profissionais expressamente indicados pelo legislador no caso em que se suscitem ou discutam questões de direito perante a Autoridade Tributária em quaisquer petições, reclamações ou recursos.

Em suma, sendo distintas as qualidades de “mandatário” e “representante fiscal” e devendo as liquidações ser notificados ao sujeito passivo ou ao seu representante fiscal (nas situações em que a lei especialmente prevê que ele possa ser constituído e tendo-o sido), da mera constituição de um mandatário no procedimento gracioso não decorre legalmente a imposição de que a liquidação, mesmo que emitida com base no resultado alcançado no referido procedimento, seja notificada ao mandatário constituído no procedimento, uma vez que o mandatário, por mor daquele instrumento (procuração) não fica habilitado a receber as notificações das liquidações do sujeito passivo.

Pelo que o artigo 40.º deve ser lido em consonância com o disposto no artigo 5.º do CPPT e de forma restrita, como aliás é proposto pela Ordem dos Advogados, segundo o qual “o artigo 40.º do CPPT deve ser interpretado restritivamente, só devendo ser aplicado nas situações em que o advogado é mandatário num procedimento tributário (por ex.º uma reclamação graciosa) ou num processo judicial tributário (por ex.º uma impugnação judicial), e só relativamente a notificações no âmbito desses procedimentos e processos. Logo, notificações de liquidações de impostos e para cumprimento de obrigações declarativas não podem ser efetuadas na pessoa do mandatário, mas apenas na pessoa do representante legal da sociedade ou do seu representante fiscal”. PARECER N.º 28/PP/2010-P – Da Ordem dos Advogados.

Este mesmo entendimento (contrário ao vertido pelo requerente na sua petição) tem suporte jurisprudencial, como se pode constatar, entre outros, no Acórdão do TCA Sul de 29/04/2021 (processo 88/16.2BEFUN), Acórdão do STA de 14/10/2020 (processo 066/15.9BEFUN 074/18) ou no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 24/02/2021 (processo 087/16.4BEFUN).

ii) Após esta questão prévia, passamos à análise da matéria relativamente à qual foi suscitada a apreciação do Tribunal Arbitral.

Esta matéria reporta-se aos requisitos referentes ao reinvestimento do valor de realização previstos nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10º do Código do IRS, mais concretamente, ao prazo de afetação do imóvel (o adquirido) a habitação própria e permanente.

A redação dos números 5 e 6 do artigo 10º do Código do IRS é a seguinte:

“5 - São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis

Informação

destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

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

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

- a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento;
 - b) Nos demais casos, o adquirente não requeira a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações decorridos 48 meses desde a data da realização, devendo afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização;
- (...)"

No caso presente, e no que respeita ao imóvel alienado em 2018 (melhor identificado nos autos), e que foi assinalado no campo 5006 do quadro 5 do anexo G como pretendendo reinvestir 2.100.000,00 € do valor de realização, o mesmo correspondia ao domicílio fiscal do aqui requerente.

E, conforme o disposto no n.º 12 do artigo 13º do Código do IRS, o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo.

Está, assim, cumprido o requisito estabelecido no corpo do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS, ou seja, que o imóvel alienado fosse destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.

Relativamente aos requisitos previstos na alínea a) do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS, o requerente alega que o valor de realização foi reinvestido (parcialmente) na aquisição de imóvel com o mesmo destino (habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar), bem como no melhoramento deste mesmo imóvel.

O artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS exclui da tributação as mais valias obtidas aquando da alienação de habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, se houver reinvestimento na aquisição, ou construção ou melhoramento de outro imóvel afeto à mesma finalidade.

Encontra-se, assim, ligado pela conjunção coordenativa "ou", mas a verdade é que a aludida conjunção pode, do ponto de vista linguístico, ter um sentido alternativo ou cumulativo, e deve, portanto, ser lida no contexto em que é utilizada.

Tendo presente a ratio subjacente à exclusão em análise, ter-se-á de concluir que o "ou" assume a natureza de inclusivo, e não exclusivo, donde cumulativo, logo o reinvestimento pode ser efetuado parcialmente na aquisição de imóvel e parcialmente no melhoramento do mesmo imóvel.

Assim, os requisitos desta alínea também estariam preenchidos.

O mesmo se diga dos requisitos constantes da alínea b), no que se refere à aquisição do novo imóvel nos 24 meses anteriores, sendo que, relativamente aos 36 meses após a data do reinvestimento o prazo estará ainda a decorrer.

Também o requisito previsto na alínea c) do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS, isto é, que o sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação se encontra cumprido.

Visto apenas desta forma, chegaríamos à conclusão que, tendo cumprido os requisitos

Informação

previstos nas várias alíneas deste n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS estariam reunidas as condições para que fosse considerado o reinvestimento do valor de realização, quer na aquisição de novo imóvel, quer no melhoramento do mesmo.

iii) No entanto, o n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS não pode ser aplicado sem mais, ou seja, sem ter em conta a demais legislação.

Desde logo, para que a exclusão de tributação possa ocorrer, é necessário que sejam cumpridos não apenas os requisitos do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS, mas também os do n.º 6 do mesmo artigo e diploma legal (na alínea respetiva).

E, no caso aqui em análise, não foi cumprido o prazo de afetação a habitação própria e permanente previsto na alínea a) do n.º 6 do Código do IRS.

Assim, constata-se que, vindo o requerente alegar que efetuou o reinvestimento (por compra de imóvel, melhor identificado nos autos) em 2017MAI31, deveria ter afetado o novo imóvel a habitação própria e permanente até 2018MAI30.

Contudo, por consulta ao sistema informático de gestão e registo de contribuintes, verifica-se que o requerente só alterou o domicílio fiscal para esse imóvel em 2019FEV16, não cumprindo, pois, o prazo imposto pela alínea a) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS.

Veja-se que a alínea a) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS é taxativa ao referir "tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel".

Assim, não tendo cumprido o determinado na lei não pode obter essa vantagem de natureza fiscal (exclusão de tributação).

Não estão, pois, reunidos os requisitos previstos na alínea a) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS, não podendo, por essa razão, os ganhos obtidos com a transmissão estar excluídos de tributação (não pode considerar-se ter existido reinvestimento na compra do segundo imóvel). Isto, salientamos, relativamente à aquisição do segundo imóvel.

iv) Apesar disso, o requerente não ficou impossibilitado de proceder ao reinvestimento do valor de realização.

Ou seja, não estando cumpridos os requisitos para que a aquisição do segundo imóvel esteja excluída de tributação, poderá essa exclusão (desde que cumpridos os requisitos) ser atribuída por efeito do disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS, mais concretamente, pelo melhoramento do imóvel.

Consultadas as declarações de rendimentos relativas aos anos fiscais de 2018 a 2020, verifica-se que foi inscrito o valor de realização reinvestido nos melhoramentos do imóvel de, respetivamente, 20.456,94 €, 278.715,95 € e 427.727,86 €.

Não estando comprovados mais quaisquer montantes despendidos com os melhoramentos do imóvel, só poderão assim ser aceites as quantias referidas supra, no valor global de 726.900,75 €.

IV - Conclusão.

Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que deverá ser concedido provimento parcial ao solicitado, nos termos explanados supra.

Face aos elementos constantes dos autos e tendo em conta o que antecede, estarão reunidos os requisitos para que possam ser restituídos os montantes indevidamente pagos (resultantes do deferimento parcial do pedido).

Além disso, deve proceder-se ao pagamento de juros indemnizatórios relativamente aos montantes indevidamente pagos pelo requerente.

V – Proposta de decisão.

Por tudo o exposto, propõe-se que seja alterada a liquidação n.º 2022, referente ao IRS do ano fiscal de 2018.

Deve remeter-se esta informação à DSCJC (não se remetendo o processo administrativo porque, conforme referido no ponto III supra, foi solicitada a sua remessa diretamente para a DSCJC).

41. Em 21 de julho de 2023, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2018, no valor total de € 247.735,26 (cf. liquidação junta ao requerimento apresentado pela Requerida em 17 de novembro de 2023).

42. Os Requerentes foram reembolsados do montante de € 110.838,76 (cf. requerimento apresentado pelos Requerentes em 23 de novembro de 2023).

Factos não provados

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. o artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cf. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio

da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados, da prova testemunhal produzida na reunião realizada em 12 de dezembro de 2023 ao abrigo do artigo 18.º do RJAT, e dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados, e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

No que concerne à prova testemunhal produzida, assinala-se que as testemunhas depuseram de forma isenta, revelando conhecimento dos factos, designadamente do estado de conservação da Casa ... quando foi adquirida pelo Requerentes em 2017 e das obras de reabilitação realizadas subsequentemente. Foram valoradas as declarações de parte que se mostraram corroboradas por outros meios de prova.

Com base nos depoimentos das testemunhas e as declarações de parte, o Tribunal Arbitral considerou como provados os seguintes factos:

- (a) quando foi adquirida pelos Requerentes em 31 de maio de 2017, a Casa ... encontrava-se em mau estado de conservação, com anomalias graves, necessitada de obras extensas de edificação/reconstrução/reabilitação para reestabelecer o respetivo estado de habitabilidade;
- (b) em 31 de maio de 2018, não obstante a realização de alguns trabalhos preparatórios, a Casa ... permanecia inabitável;
- (c) os Requerentes passaram a habitar a Casa ... no final do ano de 2020, ainda com as obras em curso, tendo já passado o Natal desse ano nesta casa;
- (d) em janeiro de 2022, após vistoria, a Câmara Municipal de Oeiras certificou o estado de conservação da Casa ... como “excelente”.

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

VI. MATÉRIA DE DIREITO

§1. Legislação aplicável

O artigo 10.º do Código do IRS (Mais-valias), na redação em vigor em 2018, na parte relevante, dispunha o seguinte:

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

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

(...)

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, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;

(...)

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

a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação

ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

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

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

d) (Revogada.)

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

a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento;

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

c) (Revogada.)

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

§2. Violação do artigo 68.º da LGT e princípio da tutela da confiança e boa-fé

Posição dos Requerentes

Os Requerentes alegam que a AT violou o disposto no artigo 68.º da LGT ao proceder a correções e liquidações de forma contrária ao especificamente pronunciado em sede de resposta a pedido de informação vinculativa, e que, por este motivo, as liquidações impugnadas são ilegais e devem ser anuladas.

Posição da Requerida

A AT não se pronunciou sobre esta questão no decorrer do processo arbitral.

Cumprе apreciar se a liquidação de IRS de 2018 n.º 2023... é contrária, ou desconforme, ao enquadramento jurídico indicado na Informação Vinculativa n.º 15183.

Informação Vinculativa emitida pela AT a pedido dos Requerentes

A AT emitiu uma Informação Vinculativa (sancionada por despacho de 25 de novembro de 2020 do Subdiretor-Geral da AT), a pedido dos Requerentes (a que foi atribuído o n.º 15183), nos termos da qual (i) o valor do reinvestimento relevante para efeitos do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS integra não apenas o valor de aquisição do imóvel mas também o valor das obras para a respetiva ampliação ou melhoramento (incluindo obras de reabilitação), e (ii) face ao disposto no n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, o sujeito passivo deveria requerer a inscrição na matriz das alterações decorridos 48 meses desde a data da realização e afetar o imóvel à sua habitação permanente, ou do seu agregado, até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.

A decisão da AT de corrigir o reinvestimento declarado no quadro 5 do Anexo G das declarações de rendimentos Modelo 3 do IRS relativas a 2018, 2019 e 2020, notificada aos Requerentes em 20 de maio de 2022, não faz qualquer alusão à referida Informação Vinculativa.

Ao invés, subscreve o entendimento segundo o qual (i) é irrelevante o estado em que a Casa ... se encontrava à data da sua aquisição, ou a amplitude, extensão e natureza das obras a que foi sujeita posteriormente, e (ii) os Requerentes só poderiam beneficiar do regime do reinvestimento se a tivessem habitado até 31 de maio de 2018.

Apreciação do Tribunal Arbitral

As informações vinculativas têm como objeto a qualificação jurídico-tributária, incluindo os pressupostos dos benefícios fiscais, de factos já ocorridos ou de factos ainda não verificados, e aplicam-se especificamente aos atos e factos identificados no pedido e ao período de tributação em que os mesmos ocorram, resultando de questões específicas formuladas aos serviços da AT especializados nas diversas matérias fiscais.

O efeito das informações vinculativas é estipulado no n.º 14 do artigo 68.º da LGT: *“A administração tributária, em relação ao objecto do pedido, não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial”*.

O Acórdão do tribunal Central Administrativo Sul de 17 de setembro de 2020, processo n.º 545/07.1BELSB, salienta que *“O efeito produzido pela prestação desta informação vinculativa, por si e em relação ao objecto do pedido, mais não é do que o de obstar a que a AT proceda posteriormente em sentido diverso ao da informação prestada. Ao proceder de forma diversa ao da informação prestada, a AT violou o princípio da tutela da confiança”*.

O âmbito de eficácia das informações vinculativas, em que a AT não pode proceder em sentido diverso da informação prestada, é delimitado por (a) um elemento subjetivo (o sujeito interessado relativamente à informação vinculativa), (b) um elemento objetivo (os atos ou factos identificados ou descritos no pedido e cuja qualificação jurídico-tributária se pretende), e (c) um elemento temporal (nos termos do n.º 15 do artigo 68.º da LGT, *“As informações vinculativas caducam (...) no prazo de quatro anos após a data da respetiva emissão, salvo se o sujeito passivo solicitar a sua renovação”*).

Cumpra também notar que, tal como explicitado nos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 22 de novembro de 2011, processo n.º 03013/09, e do Tribunal Central Administrativo Norte de 27 de outubro de 2021, processo n.º 00962/06.4BECBR, as informações vinculativas têm dois termos de referência:

“Por um lado, ela reporta-se aos factos enunciados pelo contribuinte; por outro, reporta-se ao enquadramento jurídico que deles fazem os serviços.

Assim, a informação prestada perde qualquer validade se os factos ocorrerem em termos diversos daqueles que foram apresentados aos serviços, nomeadamente se ocorrerem com contornos que lhe tenham sido ocultados. Do mesmo modo, a informação prestada perde validade se as normas jurídicas que serviram à qualificação tributária dos factos vierem, entretanto, a ser alteradas.

Por último, se a Fazenda Pública proceder de forma diversa do sentido que constar de informação vinculativa prestada, o acto que praticar enervará de vício de violação de lei, sendo gerador da sua anulabilidade".

In casu, a Informação Vinculativa em apreço (com o n.º 15183) foi prestada em novembro de 2020 e teve como factualidade descrita: (i) os Requerentes adquiriram a Casa ... em maio de 2017, (ii) a Quinta ... foi alienada em novembro de 2019, e (iii) à data do pedido de Informação Vinculativa (fevereiro de 2019), os Requerentes ainda não tinham afetado a Casa ... à sua habitação própria e permanente.

Na Informação Vinculativa (novembro de 2020), é referido que a Casa ... “*irá ter como afetação a habitação própria e permanente (HPP) do sujeito passivo*”. Daqui se retira que a Informação Vinculativa n.º 15183 foi emitida no pressuposto que os Requerentes não afetaram a Casa ... à sua habitação própria e permanente até 31 de maio de 2018.

Conclui-se, assim, que (a) os Requerentes descreveram os factos relevantes de forma exata e completa no pedido de informação vinculativa que apresentaram em fevereiro de 2019, e (b) a factualidade descrita no pedido de informação vinculativa é idêntica à factualidade subjacente à liquidação de IRS em crise.

Relativamente ao enquadramento jurídico-tributário constante da Informação Vinculativa n.º 15183 (transcrita *supra*) e à questão de saber se o mesmo corresponde ao *thema decidendum* no presente processo, interessa lembrar que a questão a decidir nos presentes autos é a de saber se, para beneficiarem do regime do reinvestimento contido nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS relativamente ao valor aplicado na aquisição da Casa ... em 30 de maio de 2017 (€ 1.400.000,00), os Requerente teriam de afetar a mesma à sua habitação, ou do seu

agregado familiar, (i) no prazo de 12 meses após o reinvestimento, ou seja, até 30 de maio de 2018, por força da força da alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS (como defende a Requerida), ou (ii) até ao fim do quinto ano seguinte ao ano da realização, ou seja, até ao fim do ano de 2023, por força da alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS (como defendem os Requerentes).

A este propósito, pode ler-se na Informação Vinculativa n.º 15183 (transcrita *supra*): “face ao disposto no n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, o requerente deverá ainda requerer a inscrição na matriz das alterações decorridos 48 meses desde a data da realização e afetar o imóvel à sua habitação permanente ou do seu agregado até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização”.

Assim sendo, não restam dúvidas de que, por um lado, a questão controvertida no caso *sub judice* foi especificamente formulada pelos Requerente aos serviços da AT e que, por outro lado, a Informação Vinculativa por eles prestada adotou o entendimento defendido pelos Requerentes, ou seja, que os Requerentes teriam de afetar a Casa ... à sua habitação, ou do seu agregado familiar, até ao fim do quinto ano seguinte ao ano da realização, ou seja, até ao fim do ano de 2023 (por força da alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS).

É, assim, claro que a liquidação de IRS sindicada é desconforme à pronúncia emitida na Informação Vinculativa em análise.

Também não restam dúvidas, face à prova produzida, de que os Requerentes afetaram a Casa ... à sua habitação própria e permanente antes do término do ano de 2023. Em consequência, e como se pode ler na Informação Vinculativa em apreço (transcrita *supra*), tanto o valor aplicado na aquisição da Casa ... (€ 1.400.000,00), como o valor das obras realizadas para a sua recuperação e melhoramento, integram o valor de reinvestimento para efeitos do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS.

Dado que a liquidação de IRS n.º 2023... é desconforme à pronúncia emitida na Informação Vinculativa n.º 15183, releva considerar os elementos subjetivo, objetivo e temporal *supra* referidos.

Não sendo controvertido que os Requerentes solicitaram a Informação Vinculativa em apreço, encontra-se preenchido o elemento subjetivo.

O mesmo se diga em relação ao elemento objetivo, já que a factualidade descrita na Informação Vinculativa é idêntica à subjacente à liquidação de IRS sindicada.

Por último, tendo a Informação Vinculativa sido emitida em novembro de 2020, e a liquidação de IRS em crise sido emitida em dezembro de 2022, conclui-se que aquela não se encontrava caducada nesta data, conforme o disposto no n.º 15 do artigo 68.º da LGT (*“As informações vinculativas caducam (...) no prazo de quatro anos após a data da respetiva emissão, salvo se o sujeito passivo solicitar a sua renovação”*).

Tal como referido na Decisão Arbitral proferida em 5 de setembro de 2020, processo n.º 740/2019-T, o ato de liquidação que seja contrário ou desconforme com o sentido do enquadramento jurídico indicado em informação vinculativa que tenha sido prestada ao sujeito passivo, padece de um vício próprio e autónomo de violação de lei (por força do n.º 14 do artigo 68.º da LGT), que o inquina e torna anulável (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA, artigo 2.º, alínea c), da LGT, artigo 2.º, alínea d), do CPPT, e artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT), precisamente a discordância com o sentido da informação vinculativa prestada.

Pelo exposto *supra*, e atenta a alteração do objeto do processo arbitral referida *supra*, o Tribunal Arbitral declara ilegal e anula parcialmente a liquidação de IRS de 2018 n.º 2023..., no montante de € 202.579,86, e condena a AT no reembolso deste montante.

§3. Questões de conhecimento prejudicado

Com a procedência do referido vício fica prejudicada, nos termos do artigo 124.º do CPPT e do artigo 608.º, n.º 2, do CPC, por aplicação do artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e), do RJAT, a apreciação das demais questões suscitadas pelos Requerentes quanto à legalidade da liquidação sindicada.

Note-se que, atento o disposto no citado n.º 14 do artigo 68.º da LGT, a proteção da confiança e a segurança jurídica do sujeito passivo prevalece sobre a exata interpretação da lei, razão pela qual a vinculação da AT à solução interpretativo-aplicativa configurada na informação vinculativa prestada é assegurada pelo Tribunal Arbitral mediante a invalidação do ato desconforme com essa solução, independentemente de o Tribunal Arbitral considerar ou não juridicamente adequada, em face das normas ou princípios jurídicos aplicáveis, a solução sustentada na informação vinculativa.

§4. Dos juros indemnizatórios

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cf. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2, primeira parte, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010), devendo entender-se incluídos na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os poderes que, na impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, entre os quais o de apreciar pedidos de juros indemnizatórios.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º da LGT, cujo n.º 1 determina que os mesmos são devidos quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso concreto dos autos, não há dúvida de que tanto a liquidação de IRS n.º 2022... como a liquidação de IRS de 2018 n.º 2023... são ilegais e que tal ilegalidade resulta exclusivamente de houve erro imputável aos serviços. Visto que deste erro resultou o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido, são devidos juros indemnizatórios sobre o mesmo montante.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral condena a AT no pagamento de juros indemnizatórios (i) sobre o montante já reembolsado de € 110.838,76, contados entre 5 de janeiro de 2023 e 21

de setembro de 2023, e (ii) sobre o montante ainda por reembolsar de € 202.579,86, contados entre 5 de janeiro de 2023 e a data de emissão das respetivas notas de crédito.

VII. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos antes expostos, este Tribunal Arbitral:

- 1. Declara ilegal e anula parcial a liquidação de IRS de 2018 n.º 2023..., no montante de € 202.579,86;**
- 2. Condena a AT no reembolso do imposto indevidamente pago, ainda por restituir, no valor de € 202.579,86;**
- 3. Condena a AT no pagamento de juros indemnizatórios, contados nos seguintes termos: (i) entre 5 de janeiro de 2023 e 21 de setembro de 2023, sobre o montante já reembolsado de € 110.838,76; (ii) entre 5 de janeiro de 2023 e a data de emissão das respetivas notas de crédito, sobre o montante ainda por reembolsar de € 202.579,86.**

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), fixa-se ao processo o valor de € **313.418,62**, conforme indicado pelos Requerentes e não contestado pela Requerida.

CUSTAS: Fixa-se custas no montante de € **5.508,00**, em conformidade com a Tabela I, anexa ao RCPAT, e com os artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, artigos 4.º, n.º 5, do RCPAT, e artigos 527.º e 536.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, a cargo da Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 23 de abril de 2024

Os Árbitros,

Rita Correia da Cunha

Hélder Faustino

Francisco Melo