

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 621/2023-T

Tema: IRS – Reinvestimento de mais valias imobiliárias: obras-obrigação de inscrição na matriz.

Sumário:

- I. Tendo a liquidação sido efetuada com base nas declarações dos Requerentes/sujeitos passivos, a dispensa do direito de audição é admissível nos termos da alínea a) do n.º2 do artigo 60.º da LGT.
- II. O benefício fiscal (reinvestimento) previsto nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS, implica que todos os requisitos aí previstos sejam cumpridos de forma cumulativa para que se possa aplicar o benefício fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Júlio Tormenta, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 14 de novembro de 2023, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

1- A..., titular do NIF ... (adiante, «Primeiro Requerente»), e B..., titular do NIF ... (adiante, «Segunda Requerente»), casados entre si sob o regime de separação de bens, ambos residentes na ..., n.º ..., ...-... Lisboa, e, por isso, abrangidos pela competência territorial do Serviço de

1.

Finanças de Lisboa - ... (adiante, quando mencionados em conjunto, «Requerentes»), vêm, nos termos e para os efeitos dos artigos 95.º, n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária (“LGT”), e dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”), vêm apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA) contra os atos de indeferimento expreso proferidos no âmbito do procedimento n.º ...2020... (cfr. documento n.º 1, que se junta) da reclamação graciosa por si apresentada (cfr. documento n.º 2, que se junta), e, mediatamente, contra as liquidações adicionais de IRS relativas ao exercício de 2015 n.º 2019 ... e n.º 2019 ... (cfr. documento n.º 3, que se junta) que estão na origem daquela reclamação, tendo optado pela tributação separada.

2- Em 2023-09-04, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente comunicado à AT.

3- Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea a) do n.º1 do artigo 11º do RJAT¹ foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD o árbitro singular Júlio Tormenta, que foi aceite pelas partes, após notificação feita 2023-10-24, tendo o Tribunal Arbitral singular sido constituído em 2023-11-14.

4- Os Requerentes alegam em favor da sua posição que:

- i. Como ponto prévio e que está na razão de ser do presente PPA, a presente causa prende-se com a venda de um imóvel levada a cabo pelos Requerentes em setembro de 2015, tendo estes reinvestido o produto daquela venda num terreno para construção no qual construíram uma nova casa, que afetaram à sua habitação própria e permanente em agosto de 2019.
- ii. O fisco surge, em 2017, a contestar o valor de despesas e encargos declarados pelos Requerentes por referência ao imóvel vendido – emitindo liquidações

¹ RJAT – Regime Jurídico de Arbitragem Tributária.

oficiosas, sem imposto a pagar, que pretenderam corrigir aqueles montantes, reduzindo-os (cfr. documento n.º 4, que se junta) –, e reaparece, em 2019, a emitir liquidações adicionais pelo IRS supostamente devido pelos Requerentes sobre a mais-valia imobiliária gerada.

- iii. Os Requerentes reagiram contra estas liquidações adicionais por meio de reclamação graciosa (cfr. documento n.º 2, já junto), no âmbito da qual, para além de terem atacado a falta de fundamentação daqueles atos tributários e a preterição do direito de audição prévio à liquidação, afirmaram (i) ter cumprido a totalidade dos pressupostos do artigo 10.º do Código do IRS para excluir de tributação a mais-valia imobiliária, e ainda (ii) que deverá ser considerada pelo fisco toda a documentação comprovativa das despesas e encargos por si incorridos por referência do imóvel vendido.
- iv. A AT elaborou um projeto de decisão em que indeferiu todas as pretensões dos Requerentes (cfr. documento n.º 5, que se junta), argumentando, em suma, que:
- 1º. Por um lado, a apresentação da documentação comprovativa das despesas e encargos incorridos pelos Requerentes era extemporânea, porque o processo de divergências havia sido encerrado, pelo que os Requerentes deveriam ter feito valer a referida documentação em reclamação graciosa que deveriam ter apresentado contra as liquidações oficiosas (sem imposto a pagar) que lhes foram notificadas em 2017.
 - 2º. Por outro lado, que os Requerentes não declararam as parcelas anuais do reinvestimento do valor de realização que foram levando a cabo e não requereram a inscrição na matriz da sua nova casa dentro do prazo devido.
 - 3º. Em suma, a AT não pôs em causa que estivessem verificados os fundamentos do direito invocado pelos Requerentes e esgrimiu meros argumentos de forma para indeferir as suas pretensões, que, conforme se verá, não merecem acolhimento.

- v. Posto isto, e porque a posição da AT se afigura ilegal a vários títulos, os Requerentes apresentam o presente pedido de pronúncia arbitral, com vista a deitar por terra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, com ela, as liquidações adicionais de IRS referentes ao exercício de 2015 aqui em apreço.
- vi. Foram proprietários, em regime de compropriedade e em partes iguais, do imóvel sito na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º ... da freguesia da ..., correspondente ao artigo matricial ... da freguesia de Esse imóvel havia sido adquirido pelos Requerentes em 12 de março de 2004, pelo preço de 207.000,00 € (cfr. documento n.º 6, que se junta). Mais de dez anos volvidos, em 30 de setembro de 2015, os Requerentes alienaram o referido imóvel pelo valor de 490.000,00 € (cfr. documento n.º 7, que se junta). À data da alienação onerosa do imóvel, os Requerentes tinham ainda por amortizar 158.486,39 € do empréstimo bancário que haviam contraído para a sua aquisição (cfr. documento n.º 8, que se junta). Contas feitas, o valor de realização (490.000,00 €), deduzido do montante do empréstimo ainda em dívida à data da realização (158.486,39 €), redunda em 331.513,61 €. Sendo esse, adiante-se desde já, o valor a reinvestir pelos Requerentes para beneficiar da exclusão de tributação da mais-valia prevista no artigo 10.º, n.º 5 e 6 do Código do IRS.
- vii. Em 6 de outubro de 2015, os Requerentes adquiriram, novamente em regime de compropriedade e em partes iguais, um terreno para construção sito na ..., n.º ...-..., ...-... Lisboa. Por esse terreno para construção, os Requerentes pagaram o preço de 400.000,00 € (cfr. documento n.º 9, que se junta). Um valor composto por uma parcela de 145.000,00 €, que corresponde ao valor de realização reinvestido no imediato pelos Requerentes. E por uma outra parcela de 255.000,00 €, resultado de um empréstimo bancário contraído pelos Requerentes para o efeito. Em 2016, os Requerentes apresentaram separadamente as suas declarações anuais de rendimentos por referência ao exercício do ano anterior (cfr. documento n.º 10, que se junta). Nas referidas

declarações Modelo 3 de IRS ambos os Requerentes declararam a venda do referido imóvel pelo já referido valor total, tendo cada um declarado respetivamente 245.000,00 € – metade dos 490.000,00 €, em consonância com a sua propriedade em duas partes iguais. Neste contexto, foram também declarados despesas e encargos associados ao imóvel alienado no montante de 96.505,22 € – tendo cada um dos Requerentes declarado metade desse valor total, isto é, 48.252,61 €, bem como o valor ainda por amortizar do empréstimo contraído para a compra, no já referido valor de 158.486,39 € – tendo cada um dos Requerentes declarado a sua correspondente metade, no valor de 79.243,20 €. Para além disto, os Requerentes declararam quer a intenção de reinvestir todo o valor de realização (490.000,00 €), quer o facto de terem efetivamente reinvestido, logo em 2015, parte do valor de realização na compra do terreno para construção, como já mencionado.

viii. Já em 6 de setembro 2016, a Direção de Serviços do IRS da Autoridade Tributária e Aduaneira («AT») notificou os Requerentes de que as suas declarações de rendimentos referentes ao ano de 2015 haviam sido selecionadas para análise, adiantando a seguinte motivação: «[r]esidência do titular diferente do imóvel objeto do reinvestimento e/ou comprovação dos valores de empréstimos ou valores de reinvestimento declarados» (cfr. documento n.º 11, que se junta).

ix. Os Requerentes responderam através do Portal das Finanças, esclarecendo que:

1º. *«A residência do titular é diferente do imóvel objeto de reinvestimento, porque este, que se destina a habitação própria e permanente, ainda está em processo de construção.»*

2º. *«Foi detetado um lapso no campo 5008 do quadro 5 do Anexo G, pelo que será apresentada declaração de substituição.»*

- x. O lapso descrito dizia respeito ao valor de realização reinvestido em 2015 a que foi feita referência no Artigo 26.º do PPA. Apesar de terem sido, de facto, reinvestidos 145.000,00€, cada um dos Requerentes declarou ter reinvestido 75.000,00€ – em vez dos 72.500,00€ que correspondem a metade daquele valor. Foram apresentadas, em 11 de outubro de 2016, as respetivas declarações de substituição. Por essa altura, os Requerentes deslocaram-se ao Serviço de Finanças competente, tendo sido informados de que alguns dos valores declarados como despesas e encargos do imóvel alienado não poderiam ser aceites. Dando assim início a um período de interação entre os Requerentes e o Serviço de Finanças de Lisboa - ..., uma vez que aqueles pretendiam fornecer documentação adicional demonstrativa das despesas e encargos em que haviam incorrido. Os Requerentes reuniram toda a documentação adicional pertinente, que atesta a realização de despesas e encargos com obras no imóvel vendido no valor de 44.336,75€ (cfr. documento n.º 13², que se junta) – que, somados aos 43.487,59 € previamente aceites pela AT (cfr. documento n.º 14³, que se junta), perfazem a soma total de 87.824,34 €. Quando os Requerentes foram capazes de disponibilizar essa informação à AT, e sem que nada o fizesse prever, foram informados de que o procedimento de divergências havia já sido encerrado, pelo que seriam, entretanto, notificados da correção oficiosa das suas declarações de IRS referentes a 2015. O que acabou por suceder, tendo a AT reduzido officiosamente o montante de despesas e encargos dos 96.505,22 € inicialmente declarados para 43.487,59 € – que correspondem ao Imposto do Selo pago aquando da aquisição do imóvel e à taxa de mediação imobiliária paga por conta da sua venda (cfr. documento n.º 14, já junto) –, não tendo aquela considerado os já referidos 44.336,75 € constantes da documentação (cfr. documento n.º 13, já junto) que os Requerentes haviam recolhido. Sublinhe-se, neste âmbito e

² Na reunião efetuada ao abrigo do artigo 18.º do RJAT, o mandatário dos Requerente retificou o lapso constante no PPA no sentido de, onde se lê “documento n.º13 deve ler-se documento n.º12”, ficando consignado em ata existente no Sistema de Gestão Processual do CAAD a correção do lapso.

³ Na reunião efetuada ao abrigo do artigo 18.º do RJAT, o mandatário dos Requerente retificou o lapso constante no PPA no sentido de, onde se lê “documento n.º14 deve ler-se documento n.º13”, ficando consignado em ata existente no Sistema de Gestão Processual do CAAD a correção do lapso.

desde já, que se a AT não tivesse encerrado o procedimento antes de os Requerentes terem conseguido recolher toda a documentação comprovativa de 44.336,75 € em despesas e encargos, deveriam ter sido aceites pelo fisco a esse título os já mencionados 87.824,34 €. O que corresponde, grosso modo, à ordem de grandeza das despesas e encargos declarados inicialmente pelos Requerentes.

xi. No entanto, a AT veio afirmar no seu projeto de indeferimento que:

1º. *«Os encargos [...], bem como o reinvestimento ocorrido em 2015 deveriam ter sido justificados e comprovados no âmbito do processo de divergências.*

2º. *Estes encargos e o reinvestimento parcial também deveriam ter sido reclamados na sequência da liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017.*

3º. *Assim, a reclamação destes encargos bem como o reinvestimento parcial mostram-se extemporâneos, uma vez que o prazo para reclamação decorreu nos 120 dias seguintes às notificações identificadas no parágrafo anterior – Artigo 70.º, n.º 1 do CPPT»* (cfr. documento n.º 5, já junto; destaque nosso).

xii. Volvidos 36 meses da data de venda do imóvel, em 30 de setembro de 2018, o valor de reinvestimento total no imóvel ascendia já a 674.383,87€ (cfr. documento n.º 15⁴, que se junta); dos quais, 354.982,87€ de montantes próprios dos Requerentes e 319.401,00 € com recurso ao crédito bancário. Pelo que já se encontrava ultrapassado, naquela data, o valor a ser reinvestido pelos Requerentes de 331.513,62 € – antecipado no Artigo 16.º do presente PPA.

⁴ Na reunião efetuada ao abrigo do artigo 18.º do RJAT, o mandatário dos Requerente retificou o lapso constante no PPA no sentido de, onde se lê “documento n.º15 deve ler-se documento n.º14”, ficando consignado em ata existente no Sistema de Gestão Processual do CAAD a correção do lapso.

Acrescente-se, num breve parêntesis, que, a final, o valor de capitais próprios investidos ascendeu a 453.220,73 €, aos quais se somaram ainda 905.000,00 € obtidos por recurso ao empréstimo bancário: perfazendo um custo total suportado pelos Requerentes de 1.358.220,73 € (cfr. documento n.º 15, que se junta).

xiii. Ora, a AT veio, neste âmbito, afirmar que:

1º. «Os Reclamantes não juntam documento da entidade bancária comprovativo do valor do empréstimo bancário que se encontrava em dívida à data da venda do imóvel (€158.486,40).

2º. *Ainda que seja feita prova do valor em dívida, para a exclusão total da tributação, nos termos do Artigo 10.º, n.º 5, al. a) do CIRS, do valor de realização (€490.000,00), deduzido da amortização do eventual empréstimo (€158.486,40), na compra do terreno em 06-11-2015 pelo preço de €400.000,00 os reclamantes teriam que ter reinvestido ou declarado a intenção de reinvestir €331.513,60 (€490.000,00 - €158.486,40), a declarar na Mod. 3 de IRS de 2015.*

3º. *Verifica-se também que foi utilizado um crédito de €255.000,00 na aquisição do terreno, pelo que o valor aceite como reinvestimento pelos dois reclamantes nunca poderia ir além dos €76.513,60 (€331.513,60 - €255.000,00), a declarar na Mod. 3 de IRS de 2015, ou seja €38.256,80 para cada um dos reclamantes.*

4º. *As despesas apresentadas como doc. 11 foram realizadas em 2018 e 2019, pelo que não cabe a sua análise no presente procedimento»* (cfr. documento n.º 5, já junto; destaques nossos).

- xiv. Os Reclamantes não só já comprovaram que o valor do empréstimo bancário por amortizar à data da venda do imóvel corresponde aos 158.486,39 € por si declarados (cfr. documento n.º 8, já junto). Como declararam ainda, desde que preencheram a primeira declaração Modelo 3 do IRS referente ao ano de 2015, ser sua intenção proceder ao reinvestimento dos já referidos 331.513,60 € (cfr. documento n.º 10, já junto). Depois, a AT incorre num erro aritmético que salta à vista: para apurar o valor de reinvestimento que os Requerentes poderiam declarar por referência a 2015 há que deduzir os 255.000,00 € obtidos por recurso ao crédito bancário ao preço que pagaram pelo terreno para construção (400.000,00 €), e não aos 331.513,60 € referidos pelo fisco). Alcançando-se, assim, um valor de reinvestimento por referência a 2015 de 145.000,00 €: justamente o que foi declarado pelos Requerentes (72.500,00 € por cada um deles). Por fim, considerando que está aqui em discussão o reinvestimento da mais-valia imobiliária e que esse reinvestimento pode acontecer até 36 meses após a data da venda do imóvel, é evidente que é precisamente nesta sede que cabe a análise da documentação que comprove o efetivo reinvestimento levado a cabo pelos Requerentes até 30 de setembro de 2018, concluindo que não assiste razão à AT em nenhuma das suas conclusões.
- xv. As obras prosseguiram, estando substancialmente concluídas no final de agosto de 2019, altura em que os Requerentes e os seus filhos se mudaram para a sua nova habitação própria e permanente. Depois de terem denunciado o contrato de arrendamento da casa onde estavam a morar enquanto aguardavam a conclusão das obras (cfr. documento n.º 16, que se junta). Tendo, por essa ocasião, e como é devido por lei (artigos 19.º da LGT e 43.º do CPPT), alterado a sua morada fiscal para a do recém-construído imóvel. Imóvel no qual, segundo consta do livro de obra, foi realizada uma vistoria para receção provisória da obra no dia 12 de setembro de 2019 (cfr. página 13 da folha 5 do documento n.º 17, que se junta) – ainda dentro de todos os prazos legais contestados.

xvi. Já em novembro de 2019 – e somente nesta data pela deterioração da relação com o empreiteiro da obra, como se verá com maior detalhe infra – o Primeiro Requerente procedeu à entrega da Modelo 1 do IMI, como determina o artigo 13.º, alínea d), do Código do IMI, tendo aquela declaração ficado registada no sistema interno da AT sob o n.º... . No encaixe dessa entrega, foi o Primeiro Requerente notificado por ofício da AT, datado de 4 de dezembro de 2019, para facultar ao Serviço de Finanças competente «as plantas do edifício, correspondentes às telas finais aprovadas pela Câmara Municipal de Lisboa (artigo 37.º, n.º 2 do CIMI)» (cfr. documento n.º 18, que se junta). Não tendo sido possível proceder a esta entrega, a Modelo 1 do IMI foi anulada por falta dos documentos necessários à sua completa instrução. O que sucedeu por motivos de força maior que ultrapassaram os Requerentes, fruto de um desentendimento com o Diretor Técnico da Obra, a que aqueles são alheios. Com efeito, na fase final da construção do novo imóvel, a empresa construtora foi registando atrasos crescentes na execução dos trabalhos necessários à conclusão e entrega da obra. O último desses prazos havia sido fixado pelos Requerentes para meados de abril de 2019 (cfr. página 4 do documento n.º 19, que se junta). Uma vez incumprido este derradeiro prazo, e já em agosto de 2019, o estado da obra é descrito pelo fiscal da obra do modo que passamos a transcrever (cfr. página 8 do documento n.º 19, já junto):

1º. «Nesta Fase, a Obra está a entrar nos 4 Meses de Atraso a efetivar-se a 17 de Agosto 2019.

[...]

2º. Entretanto, na próxima semana tem-se que começar a reunir toda a documentação para o que Dono de Obra possa efetuar o pedido de Licença de Utilização» (destaques nossos).

xvii. Perante estas circunstâncias, os Requerentes e o Diretor Técnico de Obra entraram em autêntico clima de litígio. Os Requerentes pressionavam para que a obra fosse concluída e manifestaram a sua intenção de liquidar as multas contratualmente para o incumprimento do prazo de conclusão. Neste âmbito, o Diretor Técnico de Obra recusou-se a encerrar o Livro de Obra e a assinar o seu termo de responsabilidade e emitiu uma faturação exorbitante e desenquadrada face ao contrato. Os Requerentes, enquanto Donos de Obra, viram-se então forçados fazer valer todos os seus direitos e não tiveram alternativa senão liquidar multas contratuais pelo atraso registado na conclusão da obra. Mas mesmo depois de passarem a habitar em agosto de 2019 e de estar concluída a obra o Diretor Técnico manteve a sua posição.

xviii. Neste contexto, ainda em 2019, os Requerentes e o Diretor Técnico de Obra aceitaram reunir formalmente para negociar os detalhados termos para a conclusão da obra. Tendo apenas sido possível, já em fevereiro de 2020, chegar a um acordo escrito de concessões mútuas que pôs termo ao desentendimento que se mantinha há largos meses (cfr. documento n.º 20, que se junta). Do qual consta, sublinhe-se, que «[o]s Segundos Outorgantes [os Requerentes] obrigam-se ao pagamento de todas as despesas referentes ao fornecimento de água e energia elétrica para a habitação objeto do Contrato de Empreitada, desde setembro de 2019, até à data em que os respetivos contadores provisórios forem substituídos pelos contadores definitivos» (cfr. documento n.º 20, já junto; destaques nossos), corroborando o declarado pelos Requerentes em que a nova casa está afeta à sua habitação própria e permanente desde essa data. , só depois da assinatura e execução deste acordo foi possível instruir, em 12 de junho de 2020, o pedido de licença de utilização que havia sido apresentado em 30 de dezembro de 2019 (cfr. documento n.º 21, que se junta). Tendo a licença de utilização do imóvel sido emitida somente em 7 de janeiro de 2021 e as telas finais sido devidamente carimbadas a 18 de janeiro de 2021. Só em 20 de janeiro de 2021 foi possível entregar nova declaração Modelo 1 do IMI, desta feita devidamente instruída, destinada a substituir a anteriormente apresentada (cfr.

documento n.º 22, que se junta), tal como exposto em requerimento entregue junto do Serviço de Finanças competente (cfr. documento n.º 23, que se junta).

xix. Veio a AT afirmar no projeto de indeferimento que:

1º. «Para efeitos de exclusão de tributação por reinvestimento na aquisição de terreno para construção de habitação própria e permanente, a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações efetuadas teria que ser requerida no prazo de 48 meses desde a data da realização, ou seja, até 30-09-2019, o que se verifica que não ocorreu.

2º. A inscrição na matriz predial urbana somente ocorreu em 21-01-2021 - Modelo 1 do IMI N.º... .

3º. Face ao exposto, nos Artigos 10º, n.º 6, al. b) do CIRS, não existe possibilidade de exclusão de tributação» (cfr. documento n.º 5, já junto).

xx. Os Requerentes não reuniam condições para instruir corretamente a declaração Modelo 1 de IMI devida por lei, uma vez que, primeiro, a empresa construtora atrasou-se substancialmente na conclusão da obra por motivo que lhes era alheio e, depois, entraram na já referida situação de litígio com o Diretor Técnico da Obra, que se recusava a fechar o Livro de Obra e a assinar o seu termo de responsabilidade: circunstância que irremediavelmente os ultrapassava. De tal modo que os Requerentes se viram impedidos de requerer a inscrição na matriz do novo imóvel até 30 de setembro de 2019, ou seja até aos 48 meses após a aquisição do imóvel. Neste contexto, em novembro, já depois de reunir com Diretor Técnico da Obra e antevendo que a situação se desbloquearia em breve, os Requerentes acorreram a requerer a inscrição na matriz mas essa iniciativa, embora motivada pelo escrupuloso zelo dos Requerentes, viu-se malograda, por não ser ainda possível, à data, promover a inscrição do imóvel na matriz. Uma

vez que faltava documentação fundamental à correta avaliação do imóvel, o que sucedia apenas por motivos de força maior que ultrapassavam os Requerentes: porque estava na exclusiva esfera de poder do Diretor Técnico da Obra o necessário para permitir o cumprimento das formalidades em apreço. Em conclusão, do exposto resulta que a conclusão da construção do imóvel e a habitação do mesmo pelos Requerentes ocorreu em tempo e que os mesmos se viram impedidos por facto que lhes é inteiramente alheio de dar seguimento imediato às formalidades subsequentes.

xxi. Foi com franca surpresa e indisfarçável desagrado que os Requerentes foram notificados, em 14 de novembro de 2019, de liquidações adicionais de IRS referentes a 2015, acrescidas dos correspondentes juros compensatórios, cuja data-limite de pagamento era estabelecida para daí a menos de um mês (cfr. documento n.º 3, já junto). Nos termos das quais seriam adicionalmente devidos, em sede de IRS referente àquele período:

- (i) Pelo Primeiro Requerente: 30.586,66 €;
- (ii) (ii) Pela Segunda Requerente: 10.347,99 €.

xxii. Redundando num total de 40.934,65 € a pagar a mais do que inicialmente liquidado e que foi oportunamente pago (cfr. documento n.º 24, que se protesta juntar). Liquidações adicionais estas, adiante-se, em relação às quais nunca foi dada oportunidade aos Requerentes de se pronunciarem, tendo-lhes aquelas sido notificadas desprovidas de qualquer tipo de fundamentação.

xxiii. Deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa - ..., em 15 de julho de 2020, reclamação graciosa apresentada pelos Requerentes contra estes atos de liquidação adicional, com vista à sua anulação. Depois de uma longa discussão judicial quanto à (in)tempestividade da

reclamação graciosa apresentada, a AT foi condenada por sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, confirmada por Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, a apreciar o mérito da mesma (cfr. documento n.º 25, que se junta), o que fez, negando integralmente a procedência das pretensões dos Requerentes (cfr. documento n.º 1, já junto) na linha do já adiantado. São estes indeferimentos que aqui imediatamente se impugnam, bem como, conseqüente e mediatamente, as liquidações de IRS que lhes subjazem.

xxiv. Para além da factualidade descrita anteriormente, os Requerentes a partir do artigo 95.º e seguintes constantes do PPA, analisam os pressupostos a cumprir para a exclusão de tributação em sede de IRS das mais-valias imobiliárias constantes nos números 5 e 6, ambos do artigo 10.º do CIRS, conforme é referido no artigo 98.º do PPA, para concluir que no caso controvertido, os pressupostos em causa foram cumpridos pelos Requerentes, fundamentando essa conclusão nos artigos 100.º e seguintes do PPA. No que diz respeito ao pressuposto relativo à inscrição definitiva do novo imóvel na matriz num prazo de 48 meses após a data da realização (do imóvel alienado que deu origem à mais-valia imobiliária) cujo prazo terminava em 30 de setembro de 2019, os Requerentes viram-se impossibilitados de concretizar por motivos de força maior, conforme fundamentação constante nos artigos 124.º e seguintes do PPA. De facto, só em 20 de janeiro de 2021, foi possível instruir devidamente a declaração Modelo 1 do IMI, que foi prontamente apresentada e validada. Conforme é referido no artigo 135.º do PPA *“E da qual consta a data de 1 de setembro de 2019 como aquela em que se deram por concluídas as obras e em que se deu a ocupação da nova habitação própria e permanente do agregado familiar dos Requerentes, retratando a verdade já amplamente exposta (cfr. campo «Outros Elementos» do*

documento n.º 22, já junto)” vindo a defender que a obrigação imposta pela primeira parte da alínea b) do n.º6 do artigo 10.º do CIRS (“*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 afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado até ao fim do quinto ano seguinte ao da sua realização [...]*”), é um dever acessório, conforme plasmado no artigo 138.º do PPA, sendo o reconhecimento do direito à exclusão da tributação da mais-valia imobiliária independente do seu cumprimento, conforme plasmado no artigo 139.º do PPA, fundamentando a sua posição quer em termos doutrinários quer em jurisprudência arbitral constante nos artigos 140.º a 150.º do PPA, pugnano pela ilegalidade das decisões de indeferimento da reclamação graciosa e das liquidações adicionais efetuadas pela A, devendo as mesmas ser anuladas e, devendo ser restituído aos Requerentes os montantes indevidamente pagos a título de imposto, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios, conforme artigo 151.º do PPA.

xxv. Defende ainda caso se entenda que a obrigação de promoção da inscrição do imóvel na matriz como constitutiva do direito à exclusão da tributação da mais-valia imobiliária gerada pelos Requerentes, a mesma está ferida de inconstitucionalidade material por violação do princípio da proporcionalidade ao abrigo do n.º2 do artigo 18.º da CRP, com os fundamentos expostos nos artigos 154.º a 162.º do PPA com as devidas consequências previstas no artigo 163.º do PPA.

xxvi. Relativamente ao facto de a AT ter considerado extemporâneas as despesas e encargos apresentados pelos Requerentes referentes ao imóvel alienado, pelo facto do processo de divergências já estar encerrado sem que os Requerentes tenham sido avisados do facto,

entende que esses processo de divergências são muito pouco *garantísticos* para os contribuintes, uma vez que a não consideração de despesas e encargos com o fundamento da extemporaneidade devido ao facto do processo de divergências já estar encerrado, vai ter implicações no apuramento da mais-valia imobiliária, conforme defende e fundamenta nos artigos 164.º a 184.º do PPA.

xxvii. Relativamente às liquidações adicionais efetuadas aos Requerentes, existe falta de fundamentação por parte da AT, conforme consta nos artigos 184.º a 196.º do PPA. Entende que o dever de fundamentação das liquidações foi ignorado pela AT, violando quer o preceito constitucional - n.º3 do artigo 263.º da CRP - quer o preceito da lei ordinária - n.º2 artigo 77.º da LGT quer jurisprudência dos Tribunais Superiores (STA e TCA Sul). A verdadeira fundamentação de facto e de direito por detrás das liquidações adicionais efetuadas só transparece no projeto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelos Requerentes. Assim, por violação do dever da fundamentação das liquidações adicionais efetuadas, as mesmas devem ser consideradas ilegais e consequentemente anuladas.

xxviii. Também entende que houve violação do direito de audição por parte dos Requerentes antes das liquidações adicionais emitidas pela AT por referência ao exercício de 2015, uma vez que não foram notificados previamente quanto às liquidações adicionais efetuadas pela AT, houve uma preterição de formalidade legal essencial, pelo que as liquidações adicionais estão feridas de ilegalidade devendo as mesmas ser anuladas, conforme artigos 197.º 201.º e 202.º, todos do PPA. Entende que a sua posição tem respaldo quer a nível de preceitos constitucionais- n.º5 do artigo 267.º da CRP – quer a nível dos preceitos legais – alínea a) n.º 1 do artigo 60.º da LGT e artigo 45.º do

CPPT assim como da doutrina e jurisprudência referidos nos artigos 198.º a 200.º do PPA.

xxix. Foi requerida prova testemunhal.

xxx. Conclui peticionando:

1º. A admissibilidade do pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos e para os efeitos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, seguindo-se a

2º. Tramitação prevista nos seus artigos 17.º e seguintes e aplicando-se os efeitos mencionados no também seu artigo 13.º; e,

3º. Se julgue o presente pedido de pronúncia arbitral procedente, por provado, concluindo-se, a final, pela

4º. Anulação das decisões de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e,

5º. também pela anulação dos atos subjacentes de liquidação adicional do IRS referente ao exercício de 2015 e pago pelos Requerentes, devendo a AT ser condenada ao reembolso do imposto indevidamente pago e ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, tudo com as demais consequências legais.

5- A Requerida tendo sido devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta/Contestação tendo juntado aos autos o Processo Administrativo (“PA”), em 20 de dezembro de 2023, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), e,

consequentemente, a sua absolvição de todos os pedidos efetuados pelos Requerentes, tendo-se defendido por impugnação. Alega em favor da sua posição, que:

- i. Apesar de no presente PPA ser requerido a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a anulação dos atos de liquidação do IRS n.ºs 2019... e 2019... referentes ao exercício de 2015, bem como o reembolso do imposto indevido e o pagamento de juros indemnizatórios, os referidos atos impugnados devem ser mantidos na ordem jurídica pois os mesmos foram praticados de acordo com a lei em vigor.
- ii. Na defesa por impugnação entende que relativamente à matéria de facto com interesse para a boa decisão da causa, a mesma encontra-se devidamente comprovada nos elementos que constituem o processo administrativo, que se junta em anexo e que aqui se dá por reproduzido para todos os devidos e legais efeitos, a qual, por não ter sido contestada pela Requerente, deve ser considerada assente em matéria de probatório.
- iii. Em causa nos presentes autos está a interpretação e aplicação dos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS, nomeadamente aferir se estão verificados os requisitos referentes ao reinvestimento do valor de realização para efeitos de exclusão de tributação dos ganhos com mais-valias. Esta exclusão tributária depende da verificação de um comportamento futuro e objetivamente incerto: o reinvestimento. Tem-se uma exclusão tributária condicionada que opera mediante o diferimento (ou suspensão) da tributação para o termo do período dentro do qual esse reinvestimento é admissível nos termos dos n.ºs 5 e 6 do artigo 10º do Código do IRS. Esta suspensão de tributação ocorre em face de mera intenção de realizar o reinvestimento manifestada na declaração de rendimentos correspondente ao ano de realização, conforme previsto na alínea a) do n.º 4 do artigo 57º do Código do IRS. Não basta a manifestação da intenção de reinvestimento. E também não é suficiente o cumprimento dos requisitos do

n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS. Uma vez que o disposto do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS, deve ser conjugado com o disposto no n.º 6 do mesmo artigo e diploma legal. Assim, ainda que no caso presente estivessem cumpridos os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS para que houvesse exclusão de tributação, teriam, também de ser cumpridos os requisitos impostos pela alínea b) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS.

iv. A redação da alínea b) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS é a seguinte:

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

(...)

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;”

v. Refira-se a este propósito que os Requerentes vêm afirmar que cumpriram todos os requisitos, inclusivamente, a inscrição na matriz dentro do prazo previsto (veja-se o ponto 99 da petição). A apoiar essa sua afirmação, refere nos pontos 117, 132 e 133 que apresentou o Mod. 1 do IMI em novembro de 2019 (com os elementos de que dispunham), mas que a inscrição na matriz do novo imóvel foi anulada. Ora, desde logo deve dizer-se que o primeiro imóvel (do qual obtiveram o valor de realização) foi alienado em 2015SET30. Assim sendo, ainda que do Mod. 1 do IMI constassem todos os elementos necessários (o que não foi o caso na presente situação), o prazo para a entrega do mesmo acabava em setembro de 2019. Como tal, o Mod. 1 entregue em novembro de 2019 estaria fora do prazo previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS para obtenção do benefício de exclusão de tributação. Acresce que, não tendo sido apresentados os documentos de suporte, o Mod. 1 do IMI apresentado em novembro de 2019

ficou sem efeito. Ou seja, apenas em janeiro de 2021 é que apresentou corretamente o Mod. 1 do IMI. Ora, se em novembro de 2019 já tinha sido excedido o prazo previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS, em janeiro de 2021 esse prazo já se encontra ultrapassado há muito mais tempo. Não restam dúvidas, pois, que a inscrição do novo imóvel na matriz ocorreu para lá do prazo previsto na norma legal mencionada supra. E, assim sendo, não poderão os requerentes obter o benefício previsto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10º do Código do IRS, isto é, a exclusão de tributação devido a reinvestimento.

- vi. Para justificar o atraso, acima mencionado, vêm referir que foram impedidos de entregar o Mod. 1 do IMI por facto que lhes é completamente alheio, por motivo de força maior, nomeadamente, por litígio com o diretor técnico da obra e por falta de documentação (pontos 85 e 124 da petição). Acontece que as razões alegadas, caso as mesmas se viessem a comprovar, não constituem causa justificativa do seu incumprimento, nem é feita prova de diligências feitas pelos Requerentes para ultrapassar esse constrangimento. Por outro lapso não se encontra justificado ou devidamente demonstrada qual a ligação entre existência de um litígio e a falta de documentação.

- vii. Por outro lado, convém lembrar que a Requerida por estar vinculada ao princípio da legalidade que norteia toda a sua atividade não pode, de modo casuístico, sem qualquer critério pré-definido, afastar situações de incumprimento com base em justificações subjetivas ao arrepio da lei. Alegam, ainda os Requerentes, nos pontos 130 e 131 da petição que a obtenção da documentação necessária torna inevitável a demora na entrega do IMI. No entanto, convém lembrar aos requerentes que o prazo para entrega do Mod. 1 do IMI é de 48 (quarente e oito) meses, prazo mais que razoável para essa tarefa.

- viii. Para relativizar o atraso na entrega do Mod. 1 do IMI e a importância do cumprimento do prazo para efeitos de exclusão de tributação das mais-valias, vêm os Requerentes alegar que esse requisito é meramente formal (pontos 10 e 142 da petição), o único propósito é o anti-abuso (ponto 118 da petição) e que a obrigação de entrega do Mod. 1 do IMI é um dever acessório (pontos 136 e seguintes, 144 e 145 da petição). Em reforço da sua alegação vêm referir a decisão no pedido de pronúncia arbitral CAAD n.º 103/2013-T (ponto 143 da petição), concluindo que a violação de uma obrigação acessória não pode levar à exclusão do benefício (pontos 146 a 152 da petição). A não ser assim considerado, entendem que se está perante uma inconstitucionalidade, por violação do princípio da proporcionalidade (pontos 152 e seguintes da petição, posição com a qual a AT não concorda.
- ix. A não concordância resulta de haver uma contradição entre as alegações e os atos dos Requerentes. Os mesmos não estando na posse de todos os elementos, não se coibiram de tentar entregar o Mod 1 do IMI em novembro de 2019. E se assim procederam é porque sabiam que este requisito (prazo para inscrição na matriz), previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS, não era meramente acessório ou, explanado de outra forma, sabiam que a não inscrição do novo imóvel na matriz dentro do prazo previsto para o efeito teria consequências gravosas (do ponto de vista dos requerentes). Ou seja, tinham consciência que o requisito (inscrição na matriz no prazo de 48 meses) não era meramente acessório ou uma mera formalidade, mas sim, antes pelo contrário, uma condição “sine qua non” que não estando cumprida obstará à obtenção do benefício (exclusão de tributação das mais-valias). Acresce que a decisão arbitral referida pelos Requerentes em abono da sua pretensão (CAAD n.º 103/2013-T) não versa sobre a matéria aqui em análise, mas sim sobre a não comunicação atempada do domicílio fiscal. Mais concretamente, o objeto do mencionado pedido de pronúncia arbitral diz respeito à dicotomia entre domicílio fiscal e habitação própria e permanente, isto é, a não coincidência entre estes dois conceitos e a forma de provar a habitação própria e permanente,

embora a matéria esteja relacionada com o reinvestimento, não é referente aos requisitos exigíveis em face do disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10º do Código do IRS, objeto de discussão e análise nos presentes autos.

- x. Por outro lado, existe jurisprudência dos Tribunais Superiores (TCA Sul e Norte e STA), conforme artigo 37.º e seguintes da Resposta/Contestação, no sentido de considerar a inscrição do novo imóvel (objeto de reinvestimento) não como um requisito acessório, mas, sim, um requisito “*sine qua non*” de acesso ao benefício fiscal da exclusão tributária previsto no artigo 10.º do CIRS. Não sendo uma obrigação acessória, fica sem fazer sentido a afirmação de que a violação dum obrigação acessória não pode levar à exclusão do benefício (pontos 146 a 152 da petição). Repare-se que o n.º 6 do artigo 10.º começa de forma negativa: “Não haverá lugar...”. Ora, assim sendo, não há exclusão de tributação se não for requerida a inscrição na matriz até decorridos 48 meses sobre a data da realização. Ou seja, para que não haja exclusão de tributação basta que: não seja requerida a inscrição na matriz até decorridos 48 meses sobre a data da realização. Além disso, tem de afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização. Desde que o contribuinte não cumpra um destes prazos já não poderá haver lugar ao benefício. No caso presente, não foi cumprido pelo menos um dos prazos: o da inscrição do novo imóvel na matriz até decorridos 48 meses sobre a data da realização. Pelo exposto, não poderá ser aceite qualquer valor declarado como reinvestido nos anos 2015 e posteriores. Daqui não resulta qualquer inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade, ao invés do alegado pelos requerentes nos pontos 152 e seguintes da petição, tendo em conta que esta é a interpretação seguida pela jurisprudência (inclusive do Supremo Tribunal Administrativo) e não apenas o entendimento da Autoridade Tributária.
- xi. Nos pontos 164 a 183 da petição, vêm os Requerentes incluir no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral a consideração das despesas e encargos

pretensamente incorridos com o imóvel alienado. AT considerou o montante de 43.487,54€ como despesas e encargos e que os Requerentes pretendiam acrescentar o montante de 44.336,75 €, o que daria um total de despesas e encargos de 87.824,34 €. Relativamente a este acréscimo de encargos pretendido pelo Requerentes, o órgão decisor em sede de reclamação graciosa determinou: “*Relativamente às despesas e encargos pretendidos e ao reinvestimento parcial ocorrido em 2015, porquanto o pedido mostra-se intempestivo. O pedido deveria ter sido efetuado através de reclamação graciosa a apresentar contra as liquidações n.ºs ... de 29-04-2017, notificada através do registo CTT n.º de RY...PT, de 23-05-2017 e ... de 29-04-2017, notificada através de ViaCTT em 22-05-2017, respetivamente.*”, tendo mesmo sido considerado intempestivo. Das alegações dos Requerentes no presente pedido de pronúncia arbitral, nos referidos pontos 164 a 183 da petição, não se retira qualquer discordância relativamente à decisão. Aliás, no ponto 183 da petição os Requerentes vêm pretender a aplicação do brocardo latino “*a maiori, ad minus*”, considerando que caberá também no âmbito do presente processo arbitral a consideração das despesas e encargos incorridos pelos Requerentes, uma vez que se trata de matéria relacionada com o reinvestimento, posição com a qual, a AT, não concorda, encontrando respaldo quanto à sua posição na jurisprudência do TCA Sul, conforme artigo 55.º da Resposta/Contestação, quer em jurisprudência arbitral, conforme artigo 57.º da Resposta/Contestação.

- xii. Quanto ao processo de divergências, os Requerentes afirmam “*que o fisco deu por encerrado o processo de divergências aqui em causa sem dirigir qualquer aviso prévio aos requerentes*” (pontos 42 e 173 da petição). Ora, não se entende o alcance de tal afirmação. Desde logo porque a Autoridade Tributária tem prazos definidos para proceder à elaboração das suas tarefas. Além disso, por consulta ao procedimento de gestão e análise de divergências verifica-se que a notificação foi criada em 2016SET06; e que foi averbado em 2017FEV23 que os requerentes ficaram de entregar os documentos relativos a despesas com o prédio alienado em 2017FEV27. Não o tendo feito, a declaração oficiosa foi

elaborada em 2017ABR26, ou seja, cerca de dois meses após a data em que os requerentes se comprometeram a entregar os documentos. Assim sendo, os requerentes tiveram tempo mais que suficiente para apresentar a documentação em falta, não competindo à Autoridade Tributária a emissão de qualquer “*aviso prévio*” para encerramento do procedimento.

- xiii. Vêm ainda os requerentes, nos pontos 184 a 196 da petição alegar a falta de fundamentação das liquidações adicionais, posição que a AT não concorda. As liquidações adicionais do IRS de 2015 resultaram de um procedimento de gestão e análise de divergências, já citado supra, tendo os Requerentes participado nesse procedimento. Nestes casos, estabelece o n.º 1 do artigo 77.º da LGT que a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária. Também o n.º 2 do mencionado artigo prescreve que a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo, nada havendo a apontar à fundamentação das liquidações.
- xiv. Questão diversa (embora com ela relacionada) é a de saber se a notificação das liquidações foi acompanhada da devida fundamentação, ou seja, se existiu falta de notificação da fundamentação (ou se é obscura, impercetível ou insuficiente). Apesar disso, sempre se dirá que, mesmo que tivesse existido falta de notificação da fundamentação, ou se a mesma fosse obscura ou insuficiente, a consequência nunca seria a de considerar que existe nulidade da notificação da liquidação em causa. Isto porque, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 37º do CPPT, se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, indicação dos meios de reação

contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento. Assim sendo, a falta dos elementos constantes no artigo 36º n.º 2 do CPPT tem como consequência apenas a alteração da data a partir da qual se conta o prazo para reclamação, recurso ou impugnação judicial, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 37º do CPPT.

xv. Vieram, também, os Requerentes, nos pontos 197 a 202 da petição, invocar a não concessão do direito de audição. O direito de audição encontra-se previsto e consagrado quer na CRP quer na alínea a) do n.º1 do artigo 60.º da LGT. Assim, convém referir que previamente à liquidação foi instaurado um procedimento administrativo, com vista à apreciação das declarações de rendimentos entregues pelos Requerentes relativas ao ano fiscal de 2015. E no âmbito desse procedimento foi-lhes concedido direito de audição, vindo até a apresentar documentos.

xvi. Por outro lado, o direito de audição, não é absoluto, tendo em conta que admite dispensas. Assim, a formalidade da audição prévia, sendo essencial, degrada-se em não essencial, não sendo, por isso, invalidante do ato controvertido, nos casos em que não tem a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, o que se impõe o aproveitamento do ato – “*utile per inutile non viciatur*”, conforme jurisprudência dos Tribunais Superiores (TCA Norte e STA), conforme artigo 80.º e 81.º da Resposta/Contestação. No caso presente, e tal como se explanou supra, face aos elementos constantes dos autos e à legislação aplicável, a decisão só podia, em abstrato, ter o conteúdo que teve em concreto. Isto é, não tendo sido cumprido o prazo de inscrição do novo imóvel na matriz, não poderão os requerentes beneficiar da exclusão de tributação prevista nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10 do Código do IRS. E, assim sendo,

a consequência não poderá ser a alegada pelos Recorrentes, uma vez que será considerada formalidade não essencial.

xvii. Os Requerentes vêm solicitar o reembolso do imposto pago em excesso e o pagamento de juros indemnizatórios. De acordo com o alegado pelos Requerentes e dos documentos junto à petição ou em posse da AT lhes assiste razão no pedido, não havendo imposto a reembolsar. Uma vez que não houve erro imputável aos serviços do qual resultou pagamento de dívida tributária superior ao legalmente devido e de acordo com o n.º1 do artigo 43.º da LGT, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

xviii. 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 decidir contra a lei devendo-lhe estrita obediência.

xix. Por outro lado, o Tribunal Arbitral está obrigado a julgar de acordo com o direito constituído, estando impedido de julgar o processo de acordo com critérios da equidade.

A Requerida, tendo em conta o acima exposto, conclui que

- Deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

6- Foi proferido despacho arbitral em 6 de fevereiro de 2024, ao abrigo do qual designou-se o dia 6 de março de 2024, pelas 14h 30m para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do TJAT, tendo as partes sido notificadas em 7 de fevereiro de 2024. A reunião ocorreu na data marcada para o efeito, tendo a testemunha arrolada pelos Requerentes respondido às questões colocadas pelo mandatário dos Requerentes, a Requerida prescindiu de inquirir diretamente a testemunha. O Tribunal notificou os Requerentes e a Requerida para de modo simultâneo apresentarem alegações escritas no prazo de 30 dias, devendo igualmente o Requerente efetuar

o depósito da taxa arbitral subsequente e a sua junção aos autos. Foi fixado o prazo de fixação da decisão até ao dia 14 de maio de 2024 (14/5/2024).

7- A Requerida em requerimento apresentado manifestou não pretender produzir alegações finais escritas em face de todos os elementos constantes do processo, da posição assumida em sede de Resposta e sob pena de se incorrer numa mera repetição inútil de tudo quanto explanou no articulado apresentado, pugnando para que o presente pedido de pronúncia arbitral seja considerado improcedente por não provado, e, conseqüentemente ser absolvida de todos os pedidos com as devidas e legais conseqüências. O Requerente em sede de alegações escritas veio reforçar aquilo que já tinha alegado e fundamentado a nível da petição inicial/PPA peticionando a procedência total do PPA, devendo ser anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelos Requerentes, bem como as liquidações adicionais de IRS que lhe subjazem, com todas as conseqüências legais.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do n.º 1 art. 2.º e alínea a), n.º1 art.10.º, ambos do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto no art. 4.º e n.º 2 do art.10.º, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo não enferma de nulidades processuais, nem existem exceções dilatórias ou perentórias ou questões prévias que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. DIREITO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

III.1.1. Factos provados

- 1- Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- a) A..., titular do NIF ... (adiante, «Primeiro Requerente») foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2019... relativa a 2015 correspondente à nota de cobrança n.º 2019... no valor a pagar de 30.586,66€ e B..., titular do NIF ... (adiante, «Segunda Requerente») foi notificada da liquidação adicional de IRS n.º 2019 ... relativa a 2015 correspondente à nota de cobrança n.º 2019 ... no valor a pagar de 10.347,99€, correspondendo a um valor total a pagar de 40.934,65€, cf. Doc. 3 anexo ao PPA. O Primeiro Requerente e o Segundo Requerente, quando mencionados em conjunto, serão designados por Requerentes, são casados entre si sob o regime de separação de bens, ambos residentes na ..., n.º ..., ...-... Lisboa, e, por isso, abrangidos pela competência territorial do Serviço de Finanças de Lisboa – ..., tendo optado pela tributação separada, cf. Doc. 10 anexo ao PPA (Q5A C02 Modelo 3 de IRS de 2015).
- b) Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa n.º ...2020..., cf. Doc. 2 anexo ao PPA⁵, contra as liquidações adicionais de IRS, respetivamente, n.º 2019 ... relativa a 2015 correspondente à nota de cobrança n.º 2019 ... no valor a pagar de 30.586,66€ (trinta mil quinhentos oitenta seis euros e sessenta seis cêntimos) e n.º 2019 ... relativa

⁵ Relativamente à reclamação graciosa n.º ...2020..., inicialmente foi indeferida por ser intempestiva, tendo a decisão de indeferimento sido contestada pelos Requerentes junto do Tribunal Tributário de Lisboa (Ação Administrativa) tendo os mesmos obtido a procedência do seu pedido e posteriormente confirmada pelo Tribunal Central Administrativo Sul, cf. Doc. 5 anexo ao PPA (I - DESCRIÇÃO SUMÁRIA DO PEDIDO

1 - Em acórdão de 19-01-2023 - Processo n.º 1905/21.0BELRS- 2ª Subseção - Tribunal Central Administrativo Sul, foi confirmada a sentença de 16-06-2022 - Processo Ação Administrativa n.º 1905/21.0BELRS - Tribunal Tributário de Lisboa, onde foi decidido:

- A petição dos Reclamantes, apresentada em 13-07-2020 e que originou o presente processo de Reclamação Graciosa n.º ...2020..., é tempestiva, por ter sido apresentada no último dia do prazo;
- Anulara decisão de 28-06-2021 proferida no presente Processo de Reclamação Graciosa n.º ...2020..., que rejeitou, por intempestividade, o pedido apresentado em 13-07-2020 pelo(s) Reclamantes;
- A AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) apreciar a Reclamação graciosa apresentada em 13-07-2020.” e Doc. 25 anexo ao PPA.

a 2015 correspondente à nota de cobrança n.º 2019 ... no valor a pagar de 10.347,99€, ascendendo o valor total das liquidações adicionais de IRS relativas a 2015 ao montante de 40. 934,65€ (30.586,66€+10.347,99€).

- c) Os Requerentes foram notificados na pessoa do seu mandatário para exercerem o contraditório através do direito de audição prévia previsto no artigo 60.º da LGT num prazo de 15 dias face aos projetos de indeferimento da AT no âmbito do procedimento ...2020... relativo à reclamação graciosa controvertida anexa ao PPA como Doc.2. Nos referidos projetos de indeferimento notificados aos Requerentes merece destaque o seguinte:

“

III - ALEGAÇÕES

8 - Para efeitos de correção da(s) liquidação(ões) identificada(s), emitida(s) com base na(s) declaração(ões) n.º(s) ...-2015-... -... de 26-04-2017 e...-2015-... -... de 26-04-2017, na petição apresentada e que se dá como integralmente reproduzida para efeitos de análise na presente reclamação graciosa, o(a)(s) reclamante(s) indica(m), sucintamente:

- Em 30-09-2015, casados sob o regime de separação de bens, alienaram o imóvel sito na Rua ..., n.º ..., ..., Lisboa, pelo valor total€ 490.000,00, tendo cada um declarado respetivamente € 245.000,00.*
- Para o apuramento do montante da mais-valia a Administração Fiscal teria de considerar os custos e encargos no montante de€ 89.467,94.*

- *A data da transmissão onerosa do imóvel, os Reclamantes deviam ao banco o total de€ 158.486,40 referente ao empréstimo para a sua aquisição, correspondendo a cada um o valor de€ 79.243,20.*
- *Para beneficiarem da exclusão de tributação em mais-valias de IRS, tinham de utilizar€ 331.513,62 de capitais próprios na aquisição/construção da sua nova habitação própria e permanente, correspondendo a cada um€ 165.756,81.*
- *Em 06-11-2015, adquiriram um terreno para construção sito na ..., n.0 ...-..., ...-..., Lisboa, pelo valor total de€ 400.000,00, tendo reinvestido€ 145.000,00 (cada um€ 72.500,00) correspondente a capitais próprios, e os restantes€ 255.000,00 com recurso a crédito bancário.*
- *Em 06-09-2016, foram notificados que a sua declaração de rendimentos de IRS 2015 tinha sido selecionada para análise. Posteriormente foram informados que o processo havia sido encerrado e seriam notificados da correção oficiosa da declaração de IRS.*
- *No âmbito da análise à declaração de IRS 2015, o valor declarado de despesas e encargos€ 96.505,22 foi reduzido para€ 36.755,00, pelo que vêm agora juntar documentação adicional de despesas e encargos no valor de€ 45.830,35.*
- *Nas obras de construção da nova habitação, em 30-09-2018 o valor reinvestido total ascendia a€ 674.384,87 (€ 354.982,87 valor reinvestido sem recurso ao crédito+€ 319.401,00 valor reinvestido com recurso a crédito bancário)*
- *Em agosto de 2019, com as obras substancialmente concluídas, os reclamantes e os seus filhos mudaram para a nova habitação própria e permanente. Até à presente data o custo total do imóvel ascende a €1.358.220,73, perfazendo um custo total de €2 032.605,60.*

IV- DESCRIÇÃO SUCINTA DOS FACTOS

9-A..., NIF: ...- Liquidação n.º 2019... de 30-10-2019.

- *No âmbito do processo de divergências ld. ... 6 de 05-09-2016, para efeitos de correção da Mod. 3 de IRS n.º ...-2015-...-... de 02-09-2016, os Serviços da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) procederam à recolha da declaração oficiosa n.º ...-2015-...-... de 26-04-2017.*
- *Declaração vigente n.º ...-2015-... -... de 26-04-2017, foi aceite Despesas e encargos" € 18.377,50"; Imóvel ...-U-...-Fração C; Quota-parte 50,00% (Anexo G, Quadro 04, Linha 4001). Sendo que relativamente à mais-valia declarada no Quadro 04, Linha 4001, foi considerado a intenção de reinvestimento €165.756,81 e o valor de € 79.243,20 em dívida do empréstimo do bem alienado (Anexo G, Quadro 05).*
- *Das correções efetuadas, foi emitida a liquidação n.º 2017... de 29-04-2017 e notificada através do documento n.º 2017... (sem valor a pagar) com o Registo n.º RY...PT de 23-05-2017. Esta liquidação manteve o imposto de €117.947,37, igual à liquidação efetuada com base na declaração do contribuinte entregue em 02-09-2016, uma vez que se manteve a intenção de reinvestimento €165.756,81.*
- *Em 31-05-2017, o contribuinte submeteu a Declaração Modelo 3 de IRS/2016 n.º ... - 2016 - ... - ..., sem declarar reinvestimento.*
- *Em 30-05-2018, o contribuinte submeteu a Declaração Modelo 3 de IRS/2017 n.º ... - 2017 - ... - ..., sem declarar reinvestimento.*
- *Em 13-09-2019, o contribuinte submeteu a Declaração Modelo 3 de IRS/2018 n.º ...- 2018 - ... - ..., a declarar o reinvestimento de€ 99.827,79 no imóvel ...-U-..., quota-parte 50,00%.*
- *Ultrapassado o prazo de 36 meses para o restante reinvestimento -Artigo 10.º n.º 5 al. b) do CIRS, em 30-10-2019 foi emitida a Liquidação n.º 2019..., com nota de Cobrança n.º 2019 ... de 08-11-2019, no valor de €30.586,66 e data limite de pagamento em 18-12-2019.*

10 -B..., NIF: ...- 2019 ... de 30-10-2019.

- *No âmbito do processo de divergências ld. ... de 05-09-2016, para efeitos de correção da Mod. 3 n.º ... - 2015 - ...- ... de 02-09-2016, os Serviços da AT*

(Autoridade Tributária e Aduaneira) procederam à recolha da declaração oficiosa n.º ... - 2015 - ...- ... de 26-04-2017.

- Declaração vigente n.º ...-2015-... -... de 26-04-2017, foi aceite Despesas e encargos"€ 18.377,50"; Imóvel l...-U...-Fração C; Quota-parte 50,00% (Anexo G, Quadro 04, Linha 4001). Sendo que relativamente à mais-valia declarada no Quadro 04, Linha 4001, foi considerado a intenção de reinvestimento€ 165.756,81 e o valor de € 79.243,20 em dívida do empréstimo do bem alienado (Anexo G, Quadro 05).

- Das correções efetuadas, foi emitida a liquidação n.º 2017... de 29-04-2017 com reembolso de €2.638,51, notificada à contribuinte através do documento n.º 2017..., notificado por meio notificação eletrónica emitida em 16-05-2017 com o registo ...PT. Esta liquidação com reembolso de imposto€ 2.638,51, manteve a intenção de reinvestimento€ 165.756,81 manifestada entregue em 02-09-2016.

- Em 31-05-2017, o(a) contribuinte submeteu a Declaração Modelo 3 de IRS/2016 n.º...- 2016 - ...-..., sem declarar reinvestimento.

- Em 30-05-2018, o(a) contribuinte submeteu a Declaração Modelo 3 de IRS/2017 n.º ... - 2017 - ...- ..., sem declarar reinvestimento.

- Em 13-09-2019, o(a) contribuinte submeteu a Declaração Modelo 3 de IRS/2018 n.º ...- 2018 -... - ..., a declarar o reinvestimento de € 99.827,79 no imóvel ...-U-..., quota-parte 50,00%.

- Ultrapassado o prazo de 36 meses para o restante reinvestimento-Artigo 10.º n.º 5 al. b) do CIRS, em 30-10-2019 foi emitida a Liquidação n.º 2019..., com nota de Cobrança n.º 2019... de 08-11-2019, no valor de €10.347,99 e data limite de pagamento em 18-12-2019.

V - ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER

11 - Processo de divergências - Liquidação(ões) reclamada(s).

11.1 - A...- Divergência n.º ... de 05-09-2016 - Liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017.

Na sequência de declaração Modelo 3 de IRS/2015 n.º ...-2015-... -..., submetida pelo reclamante, a AT instaurou o processo de divergências n.º ... de 05-09-2016, para efeitos de comprovação dos elementos e valores declarados (Residência do titular, comprovação das despesas e encargos, empréstimos, valores reinvestidos).

Os Serviços da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira), procederam à recolha da declaração oficiosa n.º ...-2015-...-... de 26-04-2017, que originou a liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017, notificada através do documento n.º 2017 ... (sem valor a pagar) com o Registo n.º RY...PT de 23-05-2017.

• Relativamente ao valor de despesas e encargos com a venda em 2015 do Imóvel ...-U-...Fração C; Quota-parte 50,00%, assim como também relativamente ao reinvestimento ocorrido no ano 2015 (€ 72.500,00), o prazo para reclamar ocorreu em 25-09-2017, nos termos dos Artigo 70.º n.º 1 e Artigo 39º n.º 1, ambos do CPPT, ou seja 120 dias a contar da notificação da liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017 efetuada através do documento n.º 2017 ... (sem valor a pagar) com o Registo n.º RY...PT de 23-05-2017.

Os encargos de €45.830,35, bem como o reinvestimento ocorrido em 2015 deveriam ter sido justificados e comprovados no âmbito do processo de divergências.

Estes encargos (€ 45.830,35) e o reinvestimento parcial também deviam ter sido reclamados na sequência da liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017 (correções efetuadas com a declaração n.º ...-2015-...-... de 26-04-2017), notificada através do documento n.º 2017 ... (sem valor a pagar) com o Registo n.º RY...PT de 23-05-2017.

Assim, a reclamação destes encargos bem como o reinvestimento parcial mostraram-se extemporâneos, uma vez que o prazo para reclamação decorreu nos 120 dias seguintes às notificações identificadas no parágrafo anterior - Artigo 70º n.º 1 do CPPT.

11.2 - B...- Divergência n.º ... de 05-09-2016 - Liquidação n.º 2017... de 29-04-2017.

Na sequência de declaração Modelo 3 de IRS/2015 n.º ...-2015-... ..., submetida pelo(a) reclamante, a AT instaurou o processo de divergências n.º ... de 05-09-2016, para efeitos de comprovação dos elementos e valores declarados (Residência do titular, comprovação das despesas e encargos, empréstimos, valores reinvestidos).

Na sequência do processo de divergências, os Serviços da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira), procederam à recolha da declaração oficiosa n.... -2015-... -... de 26-04-2017, que originou a liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017, notificada através do documento n.2017 ... enviado por notificação eletrónica de 16-05-2017 com o registo ...PT.

- *Relativamente ao valor de despesas e encargos com a venda em 2015 do Imóvel ...-U-...-Fração C; Quota-parte 50,00%, assim como também relativamente ao reinvestimento ocorrido no ano 2015 (€ 72.500,00), o prazo para reclamar ocorreu em 09-10-2017, nos termos dos Artigo 70º n.º 1 e Artigo 39º n.º 10, ambos do CPPT, ou seja, 120 dias a contar da notificação da liquidação n.º 2017 ...de 29-04-2017 efetuada através do documento n.º 2017 ... enviado por notificação eletrónica de 16-05-2017 com o registo ...PT.*

Também aqui, os encargos de € 45.830,35, bem como o reinvestimento ocorrido em 2015 deveriam ter sido justificados e comprovados no âmbito do processo de divergências.

Estes encargos (€ 45.830,35) e o reinvestimento parcial também deviam ter sido reclamados na sequência da liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017 (correções efetuadas com a declaração n. ...-2015-...-... de 26-04-2017), notificada através do

documento n.º 2017 ... (com reembolso de € 2.638,51) emitido eletronicamente em 16-05-2017 com o registo ...PT.

Assim, a reclamação destes encargos bem como o reinvestimento parcial mostram-se extemporâneos, uma vez que o prazo para reclamação decorreu nos 120 dias seguintes às notificações identificadas no parágrafo anterior - Artigo 70.º n.º 1 do CPPT.

12 - Transmissão de imóvel destinado a habitação própria e permanente.

12.1 - Escritura de Venda.

Em 30-09-2015, os Reclamantes, casados sob o regime da separação de bens, pelo preço de €495.000,00, venderam a fração autónoma identificada pela letra "C" do prédio inscrito na matriz da freguesia de ... - Lisboa, sob o artigo

12.2 - Identificação do imóvel na matriz.

Imóvel ...-U-...-Fração C, corresponde, sucintamente:

- DESCRIÇÃO DO PRÉDIO: Prédio em Regime de Prop. Horiz.*
- LOCALIZAÇÃO DA FRACÇÃO: Av./Rua/Praça: Rua aº:
Lugar: Lisboa Código Postal: ...- ... LISBOA - Andar/Divisão: 1.º*
- ELEMENTOS DA FRACÇÃO: Afectação: Habitação.*

13 - Reinvestimento do valor de realização.

13.1 - Escritura de Compra.

Em 06-11-2015, os Reclamantes, casados sob o regime da separação de bens, pelo preço de € 400.000,00, compraram o terreno inscrito na matriz da freguesia de ...-

Lisboa, sob o artigo ..., para construção de habitação própria e permanente. Para a aquisição do terreno foi utilizada a quantia de €255.000,00 referente a um empréstimo concedido no valor global de €680.000,00.

13.2 - Identificação do imóvel na matriz.

Imóvel ...-U-..., corresponde, sucintamente:

- *LOCALIZAÇÃO DO PRÉDIO: Travessa ... N.º: ...-...Lugar: Lisboa Código Postal:...-... LISBOA*
- *DESCRIÇÃO DO PRÉDIO: Terreno para Construção*
- *DT. INSC./ALT. MATRIZ: 21-01-2021*

14 - Exclusão de tributação -Artigo 10.º n.º 5 e n.º 6 do CIRS.

Nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, poderão 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.*

Tratando-se de reinvestimento na aquisição de terreno para construção de habitação própria e permanente, não existe exclusão de tributação caso a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações efetuadas não sejam requeridas no prazo de 48 meses desde a data da realização, devendo o imóvel ser afeto a habitação até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização - Artigo 10.º, n.º 6, al. b) do CIRS.

14.1 - Reinvestimento em terreno e respetiva construção -Artigo 10.º, n.º 5, al. a) do CIRS.

Os Reclamantes não juntam documento da entidade bancária comprovativo do valor do empréstimo bancário que se encontrava em dívida à data da venda do imóvel (€158.486,40).

Ainda que seja feita prova do valor em dívida, para a exclusão total de tributação, nos termos do Artigo 10.º, n.º 5, al. a) do CIRS, do valor de realização (€ 490.000,00), deduzido da amortização do eventual empréstimo (€ 158.486,40), na compra do terreno em 06-11-2015 pelo preço de €400.000,00 os reclamantes teriam que ter reinvestido ou declarado a intenção de reinvestir € 331.513,60 (€ 490.000,00 - € 158.486,40), a declarar na Mod. 3 de IRS de 2015.

Verifica-se também que foi utilizado um crédito de € 255.000,00 na aquisição do terreno, pelo que o valor aceite como reinvestimento pelos dois reclamantes nunca poderia ir além dos €76.513,60 (€ 331.513,60 -€ 255.000,00), a declarar na Mod. 3 de IRS de 2015, ou seja €38.256,80 para cada um dos reclamantes.

As despesas, apresentadas como doc. 11 foram realizadas em 2018 e 2019, pelo que não cabe a sua análise no presente procedimento (IRS 2015).

14.2 - Inscrição na matriz do imóvel ou das alterações -Artigo 10.º, n.º 6, al. b) do CIRS.

Para efeitos de exclusão de tributação por reinvestimento na aquisição de terreno para construção de habitação própria e permanente, a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações efetuadas teria que ser requerida no prazo de 48 meses desde a data da realização, ou seja até 30-09-2019, o que se verifica que não ocorreu.

A inscrição na matriz predial urbana somente ocorreu em 21-01-2021 - Modelo 1 do IMI N.º

Face ao exposto, nos Artigo 10.º, n.º 6, al. b) do CIRS, não existe possibilidade de exclusão de tributação.

15 - Juros indemnizatórios.

Cumpre ainda referir que por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

VI - CONCLUSÃO E PROJETO DE DECISÃO

16 - Conclusão.

- *A petição é intempestiva relativamente às despesas e encargos com a venda efetuada em 2015, bem como relativa ao reinvestimento parcial ocorrido em 2015 (€72.500,00).*
- *O reinvestimento não foi efetuado porque os reclamantes não requereram a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações efetuadas, no prazo de 48 meses desde a data da realização. (ver ponto 14.2)”*

Assim foi proposto o indeferimento relativo às pretensões dos Requerentes na reclamação graciosa controvertida constante como Doc.2 anexo ao PPA nos seguintes termos:

Face aos elementos que instruem o processo e à informação prestada, verifica-se que os reclamantes contestam as liquidações adicionais do IRS de 2015, no valor de €30.586,66 e €10.347,99, relativamente às despesas e encargos com a alienação do imóvel ...-U-...-C, bem como a desconsideração do reinvestimento da mais valia obtida na aquisição do imóvel ...-U-... . Solicita ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

Analizados os elementos que integram os autos e de acordo com o evidenciado na informação propõe-se o indeferimento do pedido.

Relativamente às despesas e encargos pretendidos e ao reinvestimento parcial ocorrido em 2015, porquanto o pedido mostra-se intempestivo. O pedido deveria ter sido efetuado através de reclamação graciosa a apresentar contra as liquidações n.ºs ... de 29-04-2017, notificada através do registo CTT n.º de RY...PT, de 23-05-2017 e... de 29-04-2017, notificada através de Via CTT em 22-05-2017, respetivamente.

Já quanto aos restantes reinvestimentos parciais o pedido não poderá, igualmente, ser aceite uma vez que o imóvel, construído em terreno adquirido para o efeito, não foi inscrito na matriz predial no prazo previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS.

Indeferido o presente pedido fica naturalmente prejudicado o pedido no que aos juros indemnizatórios respeita.

Notifique-se para o exercício do direito de audição prévia nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT.”, cf. Doc.5 anexo ao PPA.

- d) Não foi exercido o direito de audição pelos Requerentes, convolvendo-se em definitivo os indeferimentos relativos às pretensões dos Requerentes plasmadas na reclamação graciosa controvertida, cf. Doc. 1 anexo ao PPA e ponto c) supra.
- e) Foram proprietários, em regime de compropriedade e em partes iguais, do imóvel sito na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º ... da freguesia da ..., correspondente ao artigo matricial ... da freguesia de Esse imóvel havia sido adquirido pelos Requerentes em 12 de março de 2004, pelo preço de 207.000,00€. Foram proprietários, em regime de compropriedade e em partes iguais, do imóvel sito na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º ... da freguesia da..., correspondente ao artigo matricial ... da freguesia de Esse imóvel havia sido adquirido pelos Requerentes em 12 de março de 2004, pelo preço de 207.000,00€, cf. Doc. 6 anexo ao PPA.
- f) Em 30 de setembro de 2015, os Requerentes alienaram o referido imóvel pelo valor de 490.000,00€, cf. Doc. 7 anexo ao PPA. À data da alienação onerosa do imóvel (30/9/2015), os Requerentes tinham ainda por amortizar 158.486,39 € do empréstimo bancário que haviam contraído para a sua aquisição, cf. Doc. 8 anexo ao PPA.
- g) Em 6 de outubro de 2015, os Requerentes adquiriram, novamente em regime de compropriedade e em partes iguais, um terreno para construção sito na ..., n.º ...-..., ...-... Lisboa. Por esse terreno para construção, os Requerentes pagaram o

preço de 400.000,00 €, cf. Doc. 9 anexo ao PPA. A aquisição do terreno para construção foi financiada por capitais próprios dos Requerentes por uma parcela de 145.000€ resultante da alienação do imóvel alienado referido no ponto f) supra e uma parcela de 255.000€ resultante de um empréstimo bancário contraído pelo Requerentes num montante total de 680.000€, cf. Doc. 9 anexo ao PPA e Doc. 9-A anexo às Alegações finais cf. [artigo 10.º alínea e)] das Alegações entregues.

- h) Em 2016, os Requerentes apresentaram separadamente as suas declarações anuais de rendimentos por referência ao exercício do ano anterior, cf. Doc. 10⁶ anexo ao PPA. Nas referidas declarações Modelo 3 de IRS, ambos os Requerentes declararam a venda do referido imóvel pelo já referido valor total de 490.000€, tendo cada um declarado respetivamente 245.000,00€ (Anexo G Q04 C 4001) – metade dos 490.000,00 € - em consonância com a sua compropriedade em duas partes iguais. Foram também declaradas despesas e encargos associados ao imóvel alienado no montante de 96.505,22 €, tendo cada um dos Requerentes declarado metade desse valor total, isto é, 48.252,61€ (Anexo G Q04 C4001). Os Requerentes declararam o valor ainda por amortizar do empréstimo contraído para a compra do imóvel alienado [ponto f) supra], no já referido valor de 158.486,39 € - tendo cada um dos Requerentes declarado a sua correspondente metade, no valor de 79.243,20€ (Anexo G Q05 C 5005). Os Requerentes declararam quer a intenção de reinvestir todo o valor de realização - 490.000,00 € - deduzido do montante do empréstimo bancário em dívida à data da alienação do imóvel alienado – num montante de 158.486,39€, conforme se explanará melhor no ponto seguinte.
- i) Cada um dos Requerentes declarou a intenção de reinvestir o montante de 165.756,81€ ((Anexo G Q05 C 5006), correspondente a um valor total de

⁶ A Declaração Modelo 3 de IRS relativa ao exercício de 2015 apresentada por cada um dos Requerentes e constante nos presentes autos como Documento 10, é uma declaração de substituição da Declaração originária Modelo 3 de IRS relativa ao exercícios de 2015 devido ao facto de os Requerentes terem apresentado na Declaração originária um montante reinvestido em 2015 de 75.000 €, cada um, totalizando um valor total e 150.000€, quando na realidade reinvestiram, em 2015, cada um 72.500€ totalizando um valor total de 145.000€, conforme consta nos artigos 28.º a 31.º do PPA.

- 331.513,62€ (165.756,81€x2). O montante de 331.562, 62€ resulta do valor de realização - 490.000,00 €, referido no ponto f) supra - deduzido do montante do empréstimo ainda em dívida à data da realização - 158.486,39 € - do imóvel alienado, referido no ponto f) supra, para beneficiar da exclusão de tributação da mais-valia prevista nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º Código do IRS (CIRS), cf. Doc. 6 anexo ao PPA. Cada um dos Requerentes declararam reinvestimento, em 2015, no montante de 72.500€, num montante total de 145.000€ (72.500€x2).
- j) Com data de 6 de setembro de 2016 através do registo postal RY...PT, o 1.º Requerente foi notificado de que a sua declaração de rendimentos referente ao ano de 2015 com a identificação .../... foi selecionada para análise, adiantando a seguinte motivação: *«[r]esidência do titular diferente do imóvel objeto do reinvestimento e/ou comprovação dos valores de empréstimos ou valores de reinvestimento declarados»*, cf. Doc. 11 anexo ao PPA. Deu-se início a um procedimento de divergências com vista ao esclarecimento por parte do sujeito passivo de
- k) Foram aceites pela AT um montante de despesas e encargos relativamente ao imóvel alienado num montante total de 43.487,59€ (prestação de serviços de mediação imobiliária-30.165€; IMT-13.322,59€), cf. Doc. 13 anexo ao PPA. Não foram aceites despesas e encargos relacionados com obras do imóvel alienado no montante de 44.336,75€, cf. Doc. 12 anexo ao PPA e Doc. 12-A anexo às Alegações apresentadas pelos Requerentes e não impugnado pela AT, totalizando um montante total de despesas e encargos de 87.824,34€ (43.487,59€+44.336,75€).
- l) Do procedimento de divergências aberto pela AT resultaram liquidações adicionais de IRS emitidas em 2017 relativas a 2015 aos Requerentes, respetivamente, n.º 2017... (Primeiro Requerente) e n.º 2017... (Segundo Requerente), cf. Doc. 4 anexo ao PPA. Relativamente à liquidação n.º 2017... do Primeiro Requerente, a AT pronunciou-se no sentido de *“foi emitida a liquidação n.º 2017... de 29-04-2017 e notificada através do documento n.º 2017 ... (sem valor a pagar) com o Registo n.º*

RY...PT de 23-05-2017. Esta liquidação manteve o imposto de€ 117.947,37, igual à liquidação efetuada com base na declaração do contribuinte entregue em 02-09-2016, uma vez que se manteve a intenção de reinvestimento€ 165.756,81€.”. Relativamente à liquidação n.º 2017... (Segundo Requerente) a AT pronunciou-se “Das correções efetuadas, foi emitida a liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017 com reembolso de€ 2.638,51, notificada à contribuinte através do documento n.º 2017..., notificado por meio notificação eletrónica emitida em 16-05-2017 com o registo ...PT. Esta liquidação com reembolso de imposto€ 2.638,51, manteve a intenção de reinvestimento €165.756,81 manifestada entregue em 02-09-2016.”

- m) Denunciaram o contrato de arrendamento da casa onde estavam a habitar, cf. Doc. 16 anexo ao PPA, enquanto aguardavam a conclusão de obras realizadas no terreno para construção referido no ponto g) supra.
- n) Em novembro de 2019, o Primeiro Requerente procedeu à entrega da Modelo 1 do IMI, como determina o artigo 13.º, alínea d), do Código do IMI, tendo aquela declaração ficado registada no sistema interno da AT sob o n.º... . Foi notificado por Ofício da AT, datado de 4 de dezembro de 2019, para facultar ao Serviço de Finanças competente «*as plantas do edifício, correspondentes às telas finais aprovadas pela Câmara Municipal de Lisboa (artigo 37.º, n.º 2 do CIMI)*», cf. Doc. 18 anexo ao PPA. A Modelo 1 do IMI foi anulada por falta dos documentos necessários à sua completa instrução.
- o) Conforme detalhadamente explicado pelos Requerentes, nos artigos 59.º e seguintes do PPA, devido a vicissitudes ocorridas durante a construção da nova habitação própria e permanente (ex. deterioração da relação com o Empreiteiro e Diretor Técnico da Obra), foi entregue em 20 de janeiro de 2021 a nova Declaração Modelo 1 do IMI devidamente instruída destinada a substituir a anteriormente apresentada

[referida no ponto n) supra], cf. Doc. 22 anexa ao PPA e o Primeiro Requerente informou o Serviço de Finanças de Lisboa -... da submissão da nova Declaração Modelo 1do IMI, cf. Doc. 23 anexo ao PPA.

- p) Os Requerentes apresentaram o PPA em 1 de setembro de 2024 tendo o mesmo sido validado e aceite em 4 de setembro de 2024 pelo CAAD.

III.1.2. Factos não provados

- 1- Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

III.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

- 1- Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. n.º 2 artigo 123.º, do CPPT e n.ºs 3 e 4 do artigo 607.º, do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, 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 de vida (cf. alínea e) artigo 16.º, do RJAT, e n.º 4 do artigo 607.º, do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) n.º 1do artigo 29.º, do RJAT).

Consideraram-se, 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 assim como a prova testemunhal.

Quanto aos factos constantes nos artigos 34.º, 45.º, 54.º, 57.º e 58.º, 61.º, 62.º a 76.º e 84.º, todos do PPA, a convicção do Tribunal formou-se também com base no depoimento da testemunha inquirida, a qual depôs com segurança e coerência, tendo por isso e atenta a respetiva razão de ciência, mostrado ser credível e convincente ao Tribunal.

III.2 MATÉRIA DE DIREITO

III.2.1 Delimitação das questões a decidir:

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são as seguintes:

- a) Ilegalidade ou não do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2020... apresentada pelos Requerentes referente às liquidações adicionais de IRS n.º 2019 ... e 2019 ... referentes ao ano de 2015 pela não aplicação aos Requerentes do regime previsto nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS e a não consideração de despesas e encargos apresentadas pelos Requerentes e não aceites pela AT,
- b) Ilegalidade ou não das liquidações adicionais de IRS n.º 2019 ... e 2019 ... referentes ao ano de 2015 pela não aplicação aos Requerentes do regime previsto nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS e a não consideração de despesas e encargos apresentadas pelos Requerentes e não aceites pela AT, e
- c) Direito ou não a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT

III.2.2 Ilegalidade ou não do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2020... apresentada pelos Requerentes referente às liquidações adicionais de IRS n.º 2019 ... e 2019 ... referentes ao ano de 2015 pela não aplicação aos Requerentes do regime previsto

nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS e a não consideração de despesas e encargos apresentadas pelos Requerentes e não aceites pela AT

1- Como ficou provado, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa tempestivamente relativamente às liquidações adicionais de IRS n.º 2019 ... e 2019 ... e respetivos juros compensatórios referentes ao ano de 2015 pedindo a anulação integral das mesmas com todas as consequências legais, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios, com base nos seguintes fundamentos:

- i. Falta de fundamentação das liquidações controvertidas
- ii. Da eventual preterição de direito de audição relativo às liquidações controvertidas
- iii. Cumprimento do regime de reinvestimento da mais-valia proveniente da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente
- iv. Para efeitos de apuramento de mais-valia referida em iii) a AT deveria ter tido em consideração despesas (custos) e encargos no montante de 89.467,94€ composto pelas parcelas de 43.637,59€ e 45.830,35€

2- Como ficou provado, a AT indeferiu as pretensões dos Requerentes com os seguintes fundamentos:

“

Face aos elementos que instruem o processo e à informação prestada, verifica-se que os reclamantes contestam as liquidações adicionais do IRS de 2015, no valor de €30.586,66 e €10.347,99, relativamente às despesas e encargos com a alienação do imóvel ...-U-...-C, bem como a desconsideração do reinvestimento da mais valia obtida na aquisição do imóvel ...-U-... . Solicita ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

Analisados os elementos que integram os autos e de acordo com o evidenciado na informação propõe-se o indeferimento do pedido.

Relativamente às despesas e encargos pretendidos e ao reinvestimento parcial ocorrido em 2015, porquanto o pedido mostra-se intempestivo. O pedido deveria ter sido efetuado através de reclamação graciosa a apresentar contra as liquidações n.ºs ... de 29-04-2017, notificada através do registo CTT RY...PT, de 23-05-2017 e n.º ... de 29-04-2017, notificada através de Via CTT em 22-05-2017, respetivamente.

Já quanto aos restantes reinvestimentos parciais o pedido não poderá, igualmente, ser aceite uma vez que o imóvel, construído em terreno adquirido para o efeito, não foi inscrito na matriz predial no prazo previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS.

Indeferido o presente pedido fica naturalmente prejudicado o pedido no que aos juros indemnizatórios respeita.”

Assim, há que analisar as questões respeitantes a (i) “Despesas e Encargos” não aceites pela AT no montante de 44.336,75€ e (ii) o “Regime do Reinvestimento previsto no artigo 10.º do CIRS em especial a al. b) n.º 6 do artigo 10.º do CIRS”.

Despesas e Encargos relacionados com a alienação do imóvel ...-U...-C no montante de 44.336,75€

Embora na reclamação graciosa controvertida, os Requerentes tenham pugnado pelo reconhecimento de despesas e encargos elegíveis no montante de 45.830,35€, no PPA, o montante de despesas e encargos controvertidos é de 44.336,75€, conforme artigos 36.º e 37.º do PPA. Não foram aceites pela AT despesas e encargos no montante de 44.336,75€, conforme ponto k) dos Factos Provados relacionados com

o imóvel alienado (Imóvel ...-U-...-C) e artigos 44.º e 45.º da Resposta da Requerida. A AT fundamenta a sua posição de não consideração das referidas despesas e encargos “*Relativamente às despesas e encargos pretendidos e ao reinvestimento parcial ocorrido em 2015, porquanto o pedido mostra-se intempestivo. O pedido deveria ter sido efetuado através de reclamação graciosa a apresentar contra as liquidações n.ºs ... de 29-04-2017, notificada através do registo CTT RY...PT, de 23-05-2017 e n.º ...de 29-04-2017, notificada através de Via CTT em 22-05-2017, respetivamente.*”.

- 3- Ora, como foi provado, relativamente às declarações de IRS relativas ao ano de 2015 apresentadas separadamente pelos Requerentes, as mesmas foram objeto de um procedimento de divergências com vista à clarificação da informação contida nas mesmas, tendo dado origem a liquidações adicionais em 2017, conforme ponto 1) dos Factos Provados. Relativamente ao Primeiro Requerente, a AT, no despacho de indeferimento relativo à reclamação graciosa controvertida, pronunciou-se no seguinte sentido “ (...) *foi emitida a liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017 e notificada através do documento n.º 2017 ... (sem valor a pagar) com o Registo n.º RY...PT de 23-05-2017. Esta liquidação manteve o imposto de€ 117.947,37, igual à liquidação efetuada com base na declaração do contribuinte entregue em 02-09-2016, uma vez que se manteve a intenção de reinvestimento€ 165.756,81.*” enquanto relativamente ao Segundo Requerente “*Das correções efetuadas, foi emitida a liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017 com reembolso de€ 2.638,51, notificada à contribuinte através do documento n.º 2017..., notificado por meio notificação eletrónica emitida em 16-05-2017 com o registo ... PT. Esta liquidação com reembolso de imposto€ 2.638,51, manteve a intenção de reinvestimento €165.756,81 manifestada entregue em 02-09-2016.*”.
- 4- Se analisarmos as liquidações adicionais emitidas em 2017 de ambos os Requerentes, as mesmas não contemplam nenhum rendimento nem nenhuma despesas e encargos relativos à alienação do imóvel em 2015 abrangidos pela categoria G de IRS e, constantes no anexo G da Modelo 3 de IRS referente a 2015, conforme Doc. 10 anexo ao PPA, comparativamente com as liquidações adicionais de 2019. De facto, se

analisarmos a liquidação de 2017 do Primeiro Requerente, temos um rendimento coletável de 284.610,86€ que diz respeito a um rendimento global de 290.792,06€, relativo a rendimentos sujeitos a IRC aos quais se aplica o regime de transparência fiscal, previsto no artigo 5.º do CIRC, e que devem ser imputados aos detentores de capital da sociedade sujeita a IRC e, que neste caso foram imputados na pessoa do Primeiro Requerente no montante de 290.792,06€ (Q4 C401 do Anexo D da Modelo 3 de IRS de 2015). Se a esse montante, deduzirmos o montante de 6.181,20€ relativo a Contribuições Obrigatórias para a Segurança Social (Q6 C601 da Modelo 3 de IRS de 2015), obtemos o rendimento coletável de 284.610,86€, lançado na liquidação n.º 2017..., cf. Doc. 4 anexo ao PPA. Agora na liquidação de 2019 do Primeiro Requerente já tem englobado quer rendimentos quer despesas e encargos da categoria G para efeitos de IRS apurados com a alienação do imóvel em 2015. Ao valor de realização de 245.000€⁷(Q4 C4001 do Anexo G da Modelo 3 de 2015, cf. Doc. 10 Anexo ao PPA) foi deduzido um montante de 103.500€, atualizado pelo coeficiente de desvalorização monetária de 1,18⁸, igual a 122.130,00€ ao qual acrescem as despesas e encargos aceites pela AT no montante de 18.377,50€⁹, apurando-se uma mais-valia fiscal de 104.692,50€ {245.000€ - [(103.500,00€*1,18) + 18.377,50€]}. Assim, não se aplicando o regime de reinvestimento previsto no artigo 10.º do CIRS, apurou-se para o Primeiro Requerente um rendimento coletável de 337.857,10€ (284.684,86€ - Transparência Fiscal + 52.246,25€ correspondente a 50%¹⁰ da mais-valia fiscal da alienação do imóvel alienado em 2015), que deu origem a um valor a pagar de 148.534,03€ correspondente a uma nota de cobrança no montante de 30.586,66€ cf. Doc. 3 anexo ao PPA, podendo aplicar-se o mesmo rendimento ao Segundo Requerente. Verifica-se que nas liquidações de 2017 dos Requerentes não existe nenhum rendimento nem nenhuma despesas e encargos relativos à alienação do imóvel em 2015 enquanto a liquidação de 2019 já

⁷ O valor de realização do imóvel alienado em 2015 foi de 490.000€ sendo imputável a cada Requerente o montante de 245.000€, uma vez que o imóvel foi adquirido em regime de compropriedade.

⁸ Cf. Portaria 400/2015 de 6/11. Disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/diario-republica/110-2015-67428776>.

⁹ Este montante consta do despacho de deferimento no ponto IV – DESCRIÇÃO SUCINTA DOS FACTOS, CF. Doc. 5 anexo ao PPA que corresponde a um total de 36.755,00€ relativo a Despesas e Encargos aceites pela AT relativos à alienação do imóvel alienado em 2015 constantes na liquidação de 2019.

¹⁰ Devido ao regime compropriedade relativo ao imóvel alienado.

contém. Deste modo, a liquidação de 2017 é uma liquidação “provisória” na medida em que o benefício fiscal (reinvestimento) previsto nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS, só se consolida fiscalmente, quando todos os requisitos previstos nos referidos números 5 e 6 do artigo mencionado estiverem preenchidos, o que não acontecia em 2017. Só se saberá em 2019, no limite, se os requisitos atrás mencionados estão cumpridos ou não, e, por isso terem aparecido as liquidações de 2019. Aliás é paradigmático disso mesmo, a posição assumida pela AT quando a mesma refere no despacho de indeferimento relativo à reclamação graciosa controvertida no ponto IV – DESCRIÇÃO SUCINTA DOS FACTOS “ (...) foi emitida a liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017 e notificada através do documento n.º 2017 ... (sem valor a pagar) com o Registo n.º RY...PT de 23-05-2017. Esta liquidação manteve o imposto de€ 117.947,37, igual à liquidação efetuada com base na declaração do contribuinte entregue em 02-09-2016, uma vez que se manteve a intenção de reinvestimento€ 165.756,81.” enquanto relativamente ao Segundo Requerente “Das correções efetuadas, foi emitida a liquidação n.º 2017 ... de 29-04-2017 com reembolso de €2.638,51, notificada à contribuinte através do documento n.º 2017..., notificado por meio notificação eletrónica emitida em 16-05-2017 com o registo ...PT. Esta liquidação com reembolso de imposto€ 2.638,51, manteve a intenção de reinvestimento €165.756,81 manifestada entregue em 02-09-2016. “, cf. Doc. 5 anexo ao PPA. Chegados aqui, impõe-se levantar a questão de se saber como é que era possível aos Requerentes reclamarem da liquidação efetuada em 2017 em termos de “despesas e encargos” relativas à alienação do imóvel alienado em 2015 se à data, 2017, ainda não estava consolidado o benefício fiscal devido aos requisitos temporais previstos nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS e nas referidas liquidações adicionais não estava contemplado qualquer montante referente a “despesas e encargos”? Não há objeto para reclamar. Sendo assim, este Tribunal não acompanha a posição da Requerida quando a mesma defende “Relativamente às despesas e encargos pretendidos e ao reinvestimento parcial ocorrido em 2015, porquanto o pedido mostra-se intempestivo. O pedido deveria ter sido efetuado através de reclamação graciosa a apresentar contra as liquidações n.ºs... de 29-04-2017,

notificada através do registo CTT RY...PT, de 23-05-2017 e n.º ... de 29-04-2017, notificada através de Via CTT em 22-05-2017, respetivamente.”

- 5- Por outro lado, os Requerentes provaram que suportaram despesas e encargos no montante de 44.336,75€, cf. ponto k) dos Factos Provados, não tendo os mesmos sido contemplados e aceites na liquidação adicional de 2019 efetuada pela AT com o fundamento da intempestividade do pedido relativo à elegibilidade das mesmas para efeitos de cálculo da mais-valia imobiliária resultante da alienação do imóvel em 2015, uma vez que esse pedido devia ter sido efetuado em sede de reclamação aquando da liquidação de 2017. Este Tribunal não acompanha esta posição da Requerida, pelas razões expostas no ponto 4, e, neste caso, procede o pedido dos Requerentes de anulação parcial da decisão de indeferimento por parte da AT na parte referente à não consideração do montante de 44.336,75€¹¹ no cálculo da mais-valia imobiliária realizada em 2015 por a mesma ser ilegal. Assim, para efeitos de cálculo da mais-valia imobiliária resultante da alienação do imóvel em 2015, deverá ser considerado o montante de 44.336,75€ para efeitos de cálculo de cálculo da mais-valia imobiliária relativa ao imóvel alienado em 2015.

Regime do Reinvestimento previsto no artigo 10.º do CIRS em especial na al. b) n.º 6 do artigo 10.º do CIRS

- 6- No despacho de indeferimento relativo às pretensões dos Requerentes manifestados na reclamação graciosa controvertida , a AT recusou a aplicação do regime de reinvestimento com o fundamento de *“Já quanto aos restantes reinvestimentos parciais o pedido não poderá, igualmente, ser aceite uma vez que o imóvel, construído em terreno adquirido para o efeito, não foi inscrito na matriz predial no prazo previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS porque os Requerentes não requereram a inscrição na matriz”*.

¹¹ Refira-se que na reclamação graciosa foi indeferido o montante de 45.830,35€. Uma vez que no PPA se considera o pedido de 44.336,75€, vai-se considerar este montante de 44.336,75€.

7- A Requerida em sede de Resposta defende que a exclusão tributária prevista no artigo 10.º do CIRS depende da verificação dos requisitos previstos nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS, em particular, o que está plasmado na al. b) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS

“

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

(...)

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”.

Vejamos

8- No caso controvertido, ficou provado que os Requerentes entregaram a Declaração Modelo 1 do IMI devidamente instruída para efeitos de inscrição do novo imóvel na matriz ao abrigo da al. b) do n.º6 do artigo 10.º do CIRS, em 20 de janeiro de 2021, cf. Doc. 22 Anexo ao PPA (“Data Recepção”: 20/1/2020 Modelo 1 IMI). O novo imóvel foi construído no terreno para construção adquirido em 6 de outubro de 2015, conforme ficou provado.

9- Ora, o termo para a inscrição na matriz do novo imóvel ao abrigo da al. b) do n.º6 do artigo 10.º do CIRS dá-se a 30 de setembro de 2019. No caso controvertido, isso não se verificou, uma vez que a inscrição ocorreu em 20 de janeiro de 2021, estando reunidas as condições para que não se possa aplicar o benefício fiscal do regime de reinvestimento plasmado nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS. Aliás, o facto da entrega depois de decorrido os 48 meses, é reconhecido pelos Requerentes no PPA, apresentando razões de força maior ao qual foram alheios para que tal tenha acontecido.

Também defendem que este requisito é meramente formal e um dever acessório e não um dever constitutivo do direito à exclusão da tributação da mais-valia gerada pelos Requerentes e caso não se entenda assim, está-se perante uma norma ferida de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da proporcionalidade cristalizado no n.º2 do artigo 18.º da CRP, cf. artigos 124.º a 163.º do PPA. É convicção deste Tribunal que não assiste razão aos Requerentes com base nos fundamentos apresentados pela Requerida nos artigos 37.º a 43.º da Resposta e prova produzida de acordo com o material probatório carreado para os autos. Este Tribunal acompanha a posição da Requerida quando a mesma se pronuncia no sentido de

“

Ou seja, para que não haja exclusão de tributação basta que: não seja requerida a inscrição na matriz até decorridos 48 meses sobre a data da realização. Além disso, tem de afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.

(...)

Desde que o contribuinte não cumpra um destes prazos já não poderá haver lugar ao benefício. No caso presente, não foi cumprido pelo menos um dos prazos: o da inscrição do novo imóvel na matriz até decorridos 48 meses sobre a data da realização.

(...)

Pelo exposto, não poderá ser aceite qualquer valor declarado como reinvestido nos anos 2015 e posteriores.

(...)

Daqui não resulta qualquer inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade, ao invés do alegado pelos requerentes nos pontos 152 e seguintes da petição, tendo em conta que esta é a interpretação seguida pela jurisprudência

(inclusive do Supremo Tribunal Administrativo) e não apenas o entendimento da Autoridade Tributária.”

- 10- Por outro lado, a AT tem um poder vinculado ao abrigo do qual a sua atuação deve pautar-se pela observância do princípio da legalidade prevista no artigo 266.º da CRP¹², densificado no artigo 55.º da LGT e do CPA¹³. Por outro lado, a este Tribunal está vedado a aplicação do princípio da equidade¹⁴ e julgar de acordo com o direito constituído.
- 11- Tendo em conta o acima exposto, é improcedente o pedido efetuado pelos Requerentes para que seja aplicado o regime de reinvestimento previsto nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS pela não observância do plasmado na al. b) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS. Assim, conclui-se que a parte do indeferimento expresso pela AT quanto à não aplicação do regime de reinvestimento ao imóvel alienado em 2015 é legal. Uma vez que este Tribunal concluiu pela não aplicação do regime de reinvestimento na alienação do imóvel alienado em 2015, é inútil verificar se os Requerentes cumpriram com os reinvestimentos parciais ao abrigo do n.º5 do artigo 10.º do CIRS.

Falta de Fundamentação das Liquidações Adicionais de 2019

12- Os Requerentes referem que o dever de fundamentação está vertido no n.º3 do artigo 263.º da CRP e n.º2 do artigo 77.º da LGT para todos os atos tributários, em particular os atos de liquidação, e que esse dever foi ignorado pela AT aquando da notificação das liquidações adicionais de 2019. A verdadeira fundamentação somente transparece no projeto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelos mesmos. Assim, foi violado o direito de fundamentação.

¹² CRP – Constituição República Portuguesa

¹³ CPA – Código de Procedimento Administrativo

¹⁴ Conforme n.º 2 artigo 2.º do RJAT (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro atualizado com as subseqüentes atualizações) “Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído sendo vedado o recurso à equidade.”

13- As liquidações de IRS de 2015 resultaram de um procedimento administrativo de análise das divergências, houve interação entre a AT e os Requerentes, conforme os próprios reconhecem, e, posteriormente, deram origem a liquidações adicionais de 2017 e em 2019. Relativamente a estas últimas, os Requerentes reclamaram pela aceitação de despesas e encargos adicionais e da elegibilidade do regime de reinvestimento previsto nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS. Isto só foi possível devido à interação existente num período anterior às liquidações adicionais, 2017 e 2019, entre os Requerentes e a AT. Se não fosse assim, como é que teria sido possível reclamar aos Requerentes em sede de matéria de facto e de direito a nível da reclamação graciosa controvertida? Assim, a posição da Requerida expressa nos artigos 66.º a 72.º da Resposta merece acolhimento por parte deste Tribunal.

Da Violação do Direito de Audição

14- Os Requerentes arguíram que houve violação do direito de audição porque não se pronunciaram quanto às pretensões de liquidação da administração fiscal a que tinham direito por força do n.º5 do artigo 267.º da CRP, da al. a) n.º1 do artigo 60.º da LGT e do artigo 45.º do CPPT. Refira-se que o direito de audição como manifestação do princípio da colaboração não é absoluto, podendo ser dispensado nalgumas situações como vem previsto no n.º2 do artigo 60.º da LGT. No caso controvertido, houve interação entre os Requerentes e AT, cf. artigos 33.º, 34.º e 25.º do PPA. Além disso, conforme a Requerida argui no artigo 79.º da Resposta a formalidade de audição prévia, sendo essencial, pode degradar-se numa formalidade não essencial como é o caso do não cumprimento da al. b) do n.º 6 do artigo 10.º CIRS. Se o requisito previsto na al. b) do n.º do artigo 10.º do CIRS não foi cumprido para que é que se vai fazer uso do direito de audição prévia? Veja-se a jurisprudência citada pela Requerida nos artigos 80.º e 81.º da sua Resposta, posição com a qual este Tribunal subscreve igualmente. Por outro lado, refira-se que o n.º2 do artigo 60.º da LGT permite a dispensa de audição prévia nos casos previstos nas alíneas do referido n.º2:

- a) *No caso de a liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido do pedido, reclamação, recurso ou petição que lhe seja favorável;*

b) *No caso de a liquidação se efetuar oficiosamente, com base em valores objetivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.*

Ora no caso controvertido, a AT emitiu as liquidações adicionais de 2019 com base nos dados fornecidos pelos Requerentes nas suas declarações de 2015. A dispensa do direito de audição era admissível nos termos da al. a) do n.º2 do artigo 60.º da LGT.

III.2.3 Ilegalidade ou não das liquidações adicionais de IRS n.º 2019 ... e 2019 ... referentes ao ano de 2015 pela não aplicação aos Requerentes do regime previsto nos números 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS e a não consideração de despesas e encargos apresentadas pelos Requerentes e não aceites pela AT

15- Tendo em conta o exposto no ponto III.2.2 conclui-se que, relativamente às despesas e encargos controvertidos no montante de 44.336,75€, as mesmas devem ser aceites para efeitos de cálculo da mais-valia imobiliária decorrente da alienação do imóvel em 2015, pelo que deverá a AT proceder à anulação parcial das liquidações de 2019 dos Requerentes. Relativamente ao regime de reinvestimento previsto no artigo 10.º do CIRS, o mesmo não foi aceite pela AT com o fundamento de não se ter verificado o requisito previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS, conforme ficou provado. Assim, a liquidação adicional e 2019 dos Requerentes é legal ao não ter considerado o regime de reinvestimento pela não observância da al. b) do n.º6 do artigo 10.º do CIRS.

16- Está-se perante uma situação de atos de liquidação divisíveis, que a lei prevê a possibilidade de anulação parcial dos mesmos, caso se verifique alguma ilegalidade. No Acórdão do TCA SUL de 02-11-2023 do Processo 49/18.7 BECTB houve pronúncia no seguinte sentido:

“

A este propósito, constitui jurisprudência fiscal assente a seguinte:

«Os actos administrativos que impõem a obrigação de pagamento de uma quantia, designadamente os actos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial dos mesmos. Anulada parcialmente a liquidação, que corresponda à matéria colectável cuja consideração era ilegal, mantém-se a liquidação na parte que corresponde a matéria colectável que não é afectada por ilegalidade». (1)

«O acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial. O critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por aferir se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado, ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial» (2)

(1) - Acórdão do TCAS, de 16-09-2019, P.14/09.5BECTB

(2) – Acórdão do STA, de 30-1-2019, P. 0436/18.OBALSB “

17- Tendo em conta o exposto, procede o pedido dos Requerentes quanto à ilegalidade parcial das liquidações de 2019 de ambos os Requerentes no que diz respeito às despesas e encargos adicionais no montante de 44.336,75€ que não foram aceites pela AT, o mesmo não acontecendo relativamente ao regime do reinvestimento que não foi aplicado nas referidas liquidações de 2019 pelas razões supra.

III.2.4. Juros indemnizatórios e Reembolso de Imposto

18- Quanto ao pedido de juros indemnizatórios por parte do Requerente, ao abrigo do artigo 43º da LGT, os mesmos são devidos já que são imputáveis a erro dos serviços, mormente na interpretação dada à matéria relativa à aceitação das despesas e encargos no montante de 44.336,75€. De facto, como ficou provado, os Requerentes reuniam as condições para que em

2015 fossem aceites despesas e encargos adicionais de 44.337,75€, o que não aconteceu, havendo imposto liquidado a mais do que o devido.

- 19- Assim, uma vez que estão reunidos os pressupostos previsto no n.º1 do art. 43.º da LGT por erro imputável aos serviços pela não aceitação das despesas e encargos no montante de 44.336,75€ com as consequências acima descritas (imposto liquidado a mais do que é devido), procede o pedido de juros indemnizatórios por parte dos Requerentes. Os juros indemnizatórios são devidos, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril, à taxa legal supletiva.
- 20- Os Requerentes pediram o reembolso do imposto indevidamente pago. Não consta dos autos a prova do pagamento das liquidações de 2019 embora os Requerentes no artigo 88.º do PPA mencionem que tenham efetuado o pagamento assim como em sede de alegações no artigo 10.º alínea ee) tenham apresentado o documento 24 para provar a sua situação fiscal regularizada. Caso o pagamento das referidas liquidações tenha sido efetuado, este deverá ser acertado em sede de execução de julgados.

IV. DECISÃO

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Revogar parcialmente o despacho de indeferimento da reclamação graciosa controvertida relativamente às despesas e encargos no montante de 44.336,75€ considerando as mesmas elegíveis para efeitos de cálculo de mais-valia imobiliária obtida pelos Requerentes em 2015;
- c) Anular parcialmente as liquidações adicionais n.º 2019 ... e n.º 2019 ... pela não consideração das despesas e encargos no montante de 44. 336,75€, devendo ser devolvido pela AT aos Requerentes o imposto liquidado a mais;

- d) Os juros indemnizatórios a que o Requerente tem direito deverão ser calculados e pagos com base no pressuposto da alínea anterior, ou seja, na parte relativa ao imposto a mais liquidado pela AT;
- e) As custas são devidas quer pelos Requerentes quer pela Requerida em função do decaimento de ambos os sujeitos processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 40.934,65€ indicado no PPA sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas totais são de 2.142,00 Euros, cabendo a cargo dos Requerentes o valor de 1.233,79€ e da Requerida o valor de 908,21€, conforme o disposto no n.º 2 do art. 12.º, e n.º 4 do art.22.º, ambos do RJAT, e n.º 5 do art. 4.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de maio de 2024.

O árbitro singular

Júlio Tormenta

