

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 143/2023-T

Tema: IRS – N.ºs 5 e 6 do art.º 10º do CIRS; Rendimentos de Mais-valias imobiliárias; Reinvestimento; Regime suspensivo da liquidação até ao decurso do prazo para reinvestimento; Indemonstrada errónea quantificação do rendimento; Ausência de competência do Tribunal para emitir quaisquer injunções condenatórias que não as de anulação do acto tributário sindicado e as conexas previstas na lei.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

I - Alienação de dois imóveis e seus efeitos na liquidação de IRS de 2021, sendo que relativamente a um deles a Requerente manifestou intenção de reinvestimento, aplicando-se, por isso, o regime suspensivo da liquidação previsto no art.º 10º do CIRS quanto ao rendimento de mais-valias até ao decurso do prazo para o reinvestimento;

II - Indemonstrada errónea quantificação do rendimento de mais-valias, subsumível na Categoria G do IRS e necessariamente imputável ao ano de 2021;

III - Ausência de competência deste Tribunal Arbitral Singular para emitir quaisquer injunções condenatórias que não as de anulação do acto tributário sindicado e as conexas previstas na lei, donde, da impossibilidade de reconhecimento à Requerente dos direitos em que aquela se arvora, porquanto, extravasam as competências anulatórias daquele Tribunal;

IV - O acto tributário sindicado não integra sequer o rendimento de mais-valias associado à alienação de um dos imóveis aqui em causa e que está a beneficiar do regime suspensivo da tributação enquanto decorrer o prazo para reinvestimento cuja intenção foi expressamente

manifestada nos actos declarativos apresentados pela Requerente, pelo que, fica aqui prejudicada qualquer pronúncia sobre essa parte do dissídio que opõe a Requerente à AT.

I. RELATÓRIO:

1. A..., contribuinte fiscal n.º ..., residente no ..., S/N, ...-... ..., apresentou, em 8.3.2023, pelas 18:55 horas, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o regime previsto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) e considerando a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à sua jurisdição por força do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 27.4.2023, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 17.5.2023 para apreciar e decidir o objecto do processo.
6. Em 26.6.2023, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação, refutando os vícios imputados pelos Requerentes à liquidação de IRS, de 2021, n.º 2022 ..., que se cifrava em 9.379,53 € e ora colocada em crise.
7. Em 16.10.2023, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: “*Despacho Arbitral - Considerando que: - Face aos articulados apresentados pelas partes afigura-se que as questões a apreciar e decidir se reconduzirão, fundamentalmente, a questões de direito, sendo que ambas as*

2.

*partes, nos respectivos articulados, deixaram bem expressas as suas posições; - Não foi apresentada prova testemunhal, nem requerida a produção de qualquer prova adicional; e, - Não foram suscitadas pela Requerida excepções, pelo que, não há excepções que seja necessário apreciar e decidir antes de se conhecer do pedido. - Na Resposta a Requerida protestou juntar o processo administrativo a apresentar pela entidade demandada em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro; - Ate à presente data, tal processo administrativo não foi junto aos autos; DECIDE-SE, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16º, alíneas c) e e), 19º, n.º 1 e 29º, n.º 2 do RJAT), e do princípio da proibição de actos inúteis (art.º 130º do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT): **i)** dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT; **ii)** dispensar a produção de alegações finais; **iii)** convidar a Requerida a juntar aos autos, no prazo de cinco dias, o aludido processo administrativo, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do art.º 110.º do CPPT. A decisão final será proferida e notificada às partes até ao termo do prazo fixado no artigo 21º, n.º 1 do RJAT, devendo a Requerente, até dez dias antes do termo de tal prazo, proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente. NOTIFIQUE-SE.”*

- 8.** Em 19.10.2023, a Requerida apresentou o Processo Administrativo a que se refere o no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro, doravante PA.
- 9.** A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste: **i)** Na declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2022..., datada de 16.12.2022, respeitante ao ano de 2021 e que totaliza o montante de 9.379,53 €, por violação de lei e errónea quantificação e ainda por inobservância dos princípios da imparcialidade e da igualdade referidos no n.º 2 do art.º 266.º da Constituição da República Portuguesa, nomeadamente, por divergência entre o acto impugnado e a situação material constitutiva da obrigação de imposto efectivamente constituída e subsumível no art.º 10, n.ºs 1, alínea), 5, 6, alínea b) e 9 do CIRS; **ii)** Em consequência da eventual anulação da liquidação do IRS de 2021, na substituição de tal liquidação por outra que reflita a obrigação de imposto constituída em conformidade com a Declaração Modelo 3 junta

ao PPA como **Doc. n.º 5** e identificada com o n.º ...-...-..., entregue em 03.11.2022; *iii*) Ainda em consequência da eventual anulação da liquidação do IRS de 2021, na restituição à Requerente dos montantes eventualmente por aquela pagos ou cobrados coercivamente até à data da expectável (para a Requerente) anulação, conexos com tal liquidação, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos do art.º 43º da LGT.

10. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:

- A) No Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA), começa a Requerente por dizer que o acto tributário de liquidação sindicado enferma de **graves erros de quantificação**.
- B) De seguida, a Requerente dá nota de que a liquidação controvertida foi precedida de procedimento que culminou no despacho datado de 12.12.2022 que se encontra junto ao PPA como **Doc. n.º 2**. Prossegue dizendo que “[C]omo resulta deste despacho, e após exercício do direito à audição prévia, das alterações inicialmente propostas que a seguir se transcrevem (p. 4 do doc. n.º 2): “1 - alteração do valor de aquisição introduzido no campo 4001 para € 34.383,13 e das despesas para € 10.483,13. 2 – alteração do valor do despesas e encargos do campo 4002 para €15.990,00; 3 – retirar O valor de realização reinvestido os 24 meses anteriores - campo 5007; 4 – retirar a identificação do imóvel no quadro A1”, **foi decidido pela procedência parcial do invocado pela Requerente em sede de audição prévia, e conseqüentemente, simplesmente proceder às seguintes correções: 3 – retirar o valor de realização reinvestido nos 24 meses anteriores - campo 5007. À consideração superior.**” (p. 5 do doc. n.º 2).”
- C) Aduzindo ainda nos pontos 8. e 9. do PPA no sentido de que “[A] este propósito cumpre registar, **como primeira situação insólita** respeitante ao ato impugnado, que não obstante o segmento favorável das decisões tomadas pela Requerida, a verdade é que a liquidação aqui impugnada conduz ao pagamento de quantia idêntica a liquidação anterior (€ 9.379,53), que para efeito ilustrativo aqui se junta como **doc. n.º 3**, facto que indicia, que não obstante a procedência parcial decidida no despacho reclamado

(p. 5 do **doc. n.º 2**), tal procedência parcial terá sido meramente formal, não tendo sido levada a efeito e devidamente refletida no ato que afinal veio a ser praticado, aqui impugnado (**doc. n.º 1**).”

- D)** Refere ainda a Requerente, em aditamento e no ponto 10. do PPA, o seguinte: “(...) Sobre a liquidação impugnada (**doc. n.º 1**), e **conforme aliás resulta do despacho que lhe serve de fundamento** (**doc. n.º 2**): a) em junho de 2019 **a Requerente adquiriu prédio misto em estado de ruína** (**doc. n.º 4**) **com o objetivo de o afetar a sua habitação própria permanente**, onde de imediato iniciou a reconstrução da mesma para esse efeito (habitação de chegada); b) em janeiro de 2021, ou seja, dezanove meses depois a Requerente **alienou a sua anterior habitação própria permanente** (habitação de saída), com o valor de realização de €260.000; c) **a requerente despendeu, a título de investimento na sua atual habitação própria permanente, os montantes de €54.000 com a aquisição do imóvel e de €82.030,38 na respetiva reconstrução** (artigo 10º n.º 5 al. a) do código do IRS); d) a requerente afetou efetivamente a sua habitação de chegada à sua habitação própria permanente em 30/12/2021, ou seja, dentro do prazo previsto no artigo 10º n.º 5 al. b) do código do IRS.
- E)** Traz à colação transcrições doutrinárias sobre a norma de delimitação negativa da incidência prevista no art.º 10, n.º 5, do CIRS, que aqui se devem considerar reiteradas e ainda a letra das alíneas a) e b) do n.º 6 do art.º 10.º do mesmo normativo.
- F)** E partindo do disposto naqueles normativos, sustenta a Requerente que as soluções dadas pelo legislador naqueles diferentes casos que se podem subsumir, respectivamente, na letra das alíneas a) e b) do n.º 6 do art.º 10.º do CIRS são **soluções alternativas**, defendendo que “Nas alíneas a) e b) do n.º 6 do artigo 10.º do código do IRS, encontra-se previsto portanto uma solução para os contribuintes numa determinada situação e uma solução diferente para os contribuintes a quem uma outra solução é exigível em atenção de considerações de Justiça, razoabilidade e proporcionalidade.”
- G)** Aduzindo ainda a Requerente como segue: “[É] por isso que quem reinveste adquirindo outro imóvel deve afetá-lo à sua habitação “até decorridos doze meses após o reinvestimento” (**alínea a**)), sendo que “nos demais casos”, que são os de aquisição de

*terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação o melhoramento de outro imóvel exclusivamente o mesmo destino, em que tal não é necessariamente possível, se exige ao adquirente que “requeira a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações decorridos 48 meses desde a data da realização, **devendo afetar o imóvel a sua habitação o do seu agregado até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização**” (alínea b)).”*

- H) E partindo da hermenêutica vinda de explicitar, sustenta a Requerente que no despacho que serve de fundamento à liquidação impugnada, pretende a AT, incrivelmente segundo diz, que aquelas duas alíneas sejam de verificação cumulativa. E não se detendo prossegue a Requerente aduzindo: “(...) pretende-se sujeitar a Requerente à obrigação de afetação do imóvel por si adquirido em estado de ruína (pelo preço de € 54.000) “à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento” (artigo 10.º n.º 6 alínea a) do código do IRS), **e ao mesmo tempo sujeitá-la também**, já quanto à **ampliação ou melhoramento de imóvel exclusivamente com o mesmo destino** (cujo custo em 2021 ascendeu a € 82.030,38) – e em 2022 ascendeu a outro tanto a declarar oportunamente na declaração de rendimentos relativa a esse ano – à obrigação de requerer **“a inscrição na matriz do imóvel o 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”** (artigo 10.º n.º 6 alínea b) do código do IRS).”
- I) Tentando enfocar que, segundo o entendimento da AT (que, diz, pretende que a lei imponha à Requerente condições impossíveis) expresso no despacho datado de 12.12.2022 e que vai no sentido de que aquela **pode beneficiar** do regime de exclusão da tributação da mais-valia obtida quanto aos gastos (82.030,38 €) incorridos em 2021, na ampliação ou melhoramento do imóvel adquirido para habitação própria e permanente daquela, **mas já não** quanto ao preço de aquisição do mesmo imóvel em estado de ruína onde as mesmas obras vieram a ser realizadas; trazendo a Requerente à colação o seguinte excerto que destacou do Documento junto ao PPA como n.º 2, pp. 3-4: “[U]ma condições previstas no CIRS para a exclusão da tributação dos ganhos provenientes de transmissão onerosa de bens destinados a habitação própria e

permanente é a afetação do imóvel objeto de revestimento a habitação do sujeito passivo e do seu agregado familiar no prazo de 12 meses após o reinvestimento. No caso em análise, verifica-se que a aquisição foi efetuada em 26/6/2019 e, por informação recolhida no Sistema de Gestão de Registo Contribuintes, a afetação a habitação própria ocorreu em 30/12/2021, pelo que não se verifica a condição referida no ponto anterior. Outra das condições para a exclusão de tributação é que o valor de realização seja reinvestido na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino e que o mesmo seja inscrito ou participadas as alterações da matriz no prazo de 48 meses desde a data de realização. [aqui, esquecendo-se de completar com o restante texto do artigo 10.º n.º 6 al. b): “devendo afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado até ao fim no quinto ano seguinte ao da realização.”] Pelos documentos apresentados para comprovar o investimento no ano de alienação (campo 5008) verifica-se que o sp se encontra a proceder à remodelação do imóvel adquirido em 2019, encontrando-se a decorrer o prazo para a participação à matriz, pelo que, em meu entender, as despesas correspondentes são aceitáveis, tanto mais que o sp já tem no imóvel a sua morada fiscal. Fica, no entanto, condicionada à participação à matriz, até janeiro de 2025 das alterações efectuadas.” (pp. 3-4 do despacho aqui junto como doc. n.º 2).”

J) A Requerente sustenta que as aludidas “condições impossíveis” que a AT parece querer que a lei imponha, para além de contrárias aos valores fundamentais que as normas em causa pretendem servir (no caso do direito fundamental à habitação), são ainda contrárias aos princípios da proporcionalidade (artigo 7.º do CPA) , justiça e Razoabilidade (artigo 8.º do CPA) e da boa fé (artigo 10.º do CPA) e que, elas, sendo impostas aos contribuintes, “sempre implicariam a nulidade dos atos que as imponham, nos termos do artigo 161.º, n.º 2, alínea c) do CPTA, que entre outros casos constantes da sua lista exemplificativa, comina com a nulidade “**Os atos cujo objeto ou conteúdo seja impossível.**”

K) E manifestada a intenção de se proceder ao reinvestimento (o que foi feito pela Requerente quer na 1.ª declaração do IRS apresentada, quer também na declaração de substituição), suspende-se a tributação da mais-valia até ao termo do prazo de

reinvestimento, que pode ser realizado até ao fim do 36º mês posterior, contados da data de realização. Intuindo daqui a Requerente que a AT “(...) *não pode reconhecer a manifestação por parte do contribuinte da intenção de reinvestir, bem como a verificação das condições para (parte do) reinvestimento feito, e ao mesmo tempo tributar pelo montante remanescente sem que tenha decorrido o prazo dentro do qual o contribuinte ainda vai a tempo de aplicar a parcela remanescente do valor da realização, seja na construção, na ampliação ou no melhoramento do imóvel exclusivamente com o mesmo destino.*”

- L)** Referindo mais: “(...) *o que normalmente sucede é que a tributação da mais-valia fica suspensa até que seja atingido o termo desse prazo ou seja feito o investimento total a que o contribuinte se propôs na declaração de rendimentos em que manifestou essa intenção, consoante o que ocorra em primeiro lugar.*”
- M)** Dizendo estranhar o referido na página 5 do Doc. n.º 2 junto ao PPA e repristinando a ideia de que apesar da procedência parcial da sua hermenêutica explicitada na petição que consubstanciou o direito de audição, a verdade é que a liquidação impugnada conduz ao pagamento de quantia idêntica à da liquidação anterior e que se cifrava em 9.379,53 €, retirando daí uma procedência meramente formal que não terá sido levada a efeito e devidamente reflectida no acto que a final veio a ser praticado e aqui sindicado.
- N)** A Requerente aduz ainda no sentido de que tem direito: *i)* à suspensão da tributação da totalidade da mais-valia realizada com a venda do imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... e destinado a sua habitação própria permanente; *ii)* a ver aceites para efeitos de reinvestimento todos os investimentos que até agora fez daquele valor de realização, não apenas o montante reinvestido, no valor de 82.030,38 €, na construção ampliação e melhoramento do imóvel que é hoje a sua habitação própria permanente, mas também do preço que pagou em 2019 pela aquisição desse mesmo imóvel no montante de 54.000,00 €; *iii)* como ainda a ver futuramente aceites os montantes adicionais que no âmbito dessa mesma construção, ampliação e melhoramento comprovadamente vier a fazer até ao termo do período de 36 meses previsto no art.º 10.º, n.º 5, alínea b) do CIRS.

- O) Pugnando pela anulação do acto impugnado nos termos do n.º 1 do art.º 163.º do CPA, com as consequências legais daí advenientes, por divergência entre o acto impugnado e a situação material subjacente constitutiva da obrigação de imposto efetivamente constituída (art.º 10, n.ºs 1, alínea a), 5, 6, alínea b) e 9 do CIRS); como ainda por violação do direito da Requerente a ser tributada de acordo com a sua situação individual e concreta (artigo 103, n.º 3 da CRP).
- P) Peticiona a Requerente: *i*) seja anulada a liquidação de IRS relativa ao período de 2021, com o n.º 2022 ... e actos conexos; *ii*) seja ordenada a restituição à impugnante dos montantes eventualmente por si pagos ou cobrados coercivamente até à data de anulação, conexos com tal liquidação adicional, acrescidos de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT; *iii*) sendo o acto anulado eventualmente substituído por acto que reflecta a obrigação de imposto constituída nos termos correctamente declarados pela Requerente em 3.11.2022 tal como está plasmado no Doc. n.º 5 junto ao PPA e com as demais consequências legais advenientes, nos termos do artigo 100.º da LGT.
11. A Requerida apresentou Resposta, na qual alega:

I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A) Na Resposta, a Requerida reprimta a interpretação que foi sancionada por despacho de 9.12.2022 do Exmº Senhor Chefe do Serviço de Finanças de ... e que consta da informação que foi comunicada à Requerente a coberto do Ofício n.º SF.../.../2022 de 12.12.2022 e que veio junta ao PPA como Doc. n.º 2.
- B) A respeito da aplicabilidade ao caso das regras do reinvestimento previstas no art.º 10.º do CIRS e, no essencial, defende-se na Resposta, acolhendo-se a posição interpretativa enuncia na informação acima referida e produzida subsequentemente ao exercício do direito à participação levado à prática pela Requerente, que “[U]ma das condições previstas no CIRS para a exclusão da tributação dos ganhos provenientes de transmissão onerosa de bens destinados a habitação própria e permanente é a

afecção do imóvel objecto de reinvestimento, à habitação do sujeito passivo e do seu agregado familiar no prazo de 12 meses após o reinvestimento.”

- C)** Tal identificada condição resulta do estatuído na alínea a) do n.º 6 do art.º 10º do CIRS.
- D)** E dito isto, prossegue a Requerida aduzindo no sentido de que *“[N]o caso em análise verifica-se que a aquisição foi efectuada em 26-06-2019 e, por informação recolhida no Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, a afectação a habitação própria ocorreu em 30-12-2021, pelo que não se verifica a condição referida no ponto anterior.”*
- E)** Assim sendo, acolhe a Requerida o entendimento de que o valor de 54.000,00 €, reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação, não deve relevar por, intui-se, incumprimento do estatuído na alínea a) do n.º 6 do CIRS.
- F)** Não deixando, na senda da informação acima referida, de identificar outra das condições para a exclusão de tributação, pelos vistos e no entendimento da Requerida de aplicação cumulativa e ancorada na alínea b) do n.º 6 do art.º 10º do CIRS, e donde resultava que o valor de realização tinha necessariamente de ser reinvestido na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino e que o mesmo fosse inscrito ou fossem participadas as alterações na matriz no prazo de 48 meses desde a data de realização.
- G)** Tomando posição sobre os valores reinvestidos no ano da declaração após a data da alienação, ou seja, em 2021, e que se cifravam em 82.030,38 €, refere-se no ponto 30. da Resposta: *“[P]elos documentos apresentados para comprovar o reinvestimento no ano da alienação (campo 5008) verifica-se que a requerente se encontra a proceder à remodelação do imóvel adquirido em 2019, encontrando-se a decorrer o prazo para a participação à matriz, pelo que, as despesas correspondentes são aceitáveis, tanto mais que o já tem no imóvel a sua morada fiscal. Fica, no entanto, condicionada à participação à matriz, até Janeiro de 2025 das alterações efectuadas.”*
- H)** E uma vez enunciadas as condições para a exclusão da tributação por aplicação do instituto do reinvestimento, a Requerida, na senda da informação acima melhor identificada, **parece afastar** a relevância dos valores reinvestidos (inscritos no Campo 5007 do Quadro 5A da Declaração Modelo 3 junta aos autos como Doc. n.º 5 e que se

cifram em 54.000,00 €) nos 12 meses anteriores à alienação do imóvel aqui em causa e **aceitar** que relevam para efeitos de reinvestimento os valores reinvestidos no ano da declaração após a data da alienação, ou seja, em 2021, e que se cifravam em 82.030,38 €, condicionando, no entanto, tal relevância à participação à matriz, até ao ano de 2025, das alterações efectuadas, percebendo-se também, ao menos implicitamente, que os eventuais valores de realização reinvestidos nos anos seguintes possam igualmente relevar.

- I) Retirando daqui a Requerida que não assiste razão à Requerente, não merecendo, pois, qualquer censura o acto recorrido, dado que o mesmo resulta do escrupuloso cumprimento do quadro legal aplicável, pelo que, deve ser mantido na ordem jurídica.
- J) Peticionando seja julgado improcedente o PPA por não provado e, conseqüentemente, devendo ser absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

II. THEMA DECIDENDUM:

12. O *thema decidendum* reporta-se à questão de saber se o valor que está na notificação da demonstração da liquidação sindicada, n.º 2022..., ou seja, o montante de 9.379,53€, está enfermo de errónea quantificação e, em caso afirmativo, conseqüentemente, se ele deve ser anulado.

Cumpra, então, agora, proferir decisão.

III. SANEAMENTO:

13. O Tribunal foi regularmente constituído e **é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação de IRS ora impugnada**, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

14. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
15. A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
16. O processo não enferma de nulidades.
17. Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

IV. DECISÃO:

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

18. Antes de entrarmos na apreciação do mérito das questões submetidas a julgamento, cumpre-nos fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão:
 - A) A Requerente procedeu à entrega da Declaração Modelo 3 do IRS, respeitante ao ano de 2021 (Acordo das partes. Facto não controvertido);
 - B) Tratada a referida declaração anual de rendimentos, a Requerente foi notificada da liquidação de IRS n.º 2022..., de 4.11.2022, da qual resultava IRS a pagar que se cifrava em 9.379,53 € (Cf. Doc. n.º 3 junto ao PPA);
 - C) A Requerente foi seleccionada para justificação dos valores constantes do Anexo G da Declaração de IRS, do ano de 2021, nomeadamente, para comprovação dos valores de despesas e encargos, dos valores de aquisição, da data de aquisição dos imóveis alienados, para o que foi notificada por VIA CTT em 22-07-2022. (Cf. fls. 3 do Doc. n.º 2 junto ao PPA).
 - D) Empreendida a justificação a que se reporta o ponto precedente, foi a Requerente notificada pelo Ofício n.º SF.../.../2022, do projecto de decisão que recaiu sobre

tal acto declarativo, propondo-se a AT proceder à correcção oficiosa da primeira declaração de rendimentos apresentada pela Requerente e conferindo-lhe ali também a possibilidade do direito à participação a que se refere o art.º 60.º da LGT. (Cf. fls. 2 do Doc. n.º 2 junto ao PPA e fls. 2 a 7 do ficheiro “PA8.pdf” que integra o PA).

- E)** O direito de audição foi exercido pela Requerente em 10.10.2022 (Cf. fls. 2 do Doc. n.º 2 junto ao PPA e fls. 8 a 13 do ficheiro “PA8.pdf” que integra o PA; e fls. 1 a 6 do ficheiro “PA9.pdf” que integra o PA).
- F)** Em resultado do exercício de tal direito, foi a Requerente notificada do deferimento parcial do direito de audição exercido e ainda notificada de que os Serviços da AT iriam proceder à correcção oficiosa da declaração de rendimentos de acordo com a informação que foi levada ao conhecimento da Requerente através do Ofício n.º SF.../.../2022, de 12.12.2022. (Cf. Doc. n.º 2 junto ao PPA e fls. 12 e 13 do ficheiro “PA13.pdf” que integra o PA; e ainda fls. 1 a 5 do ficheiro “PA14.pdf” que integra o PA).
- G)** Em 3.11.2022, a Requerente procedeu à entrega de Declaração de substituição Modelo 3 do IRS, respeitante ao ano de 2021, que recebeu o número de identificação ...-...-... . Foi, nos respectivos Quadros 4A, do Anexo A, indicado um valor de rendimentos de trabalho dependente que se cifrava em 7.980,00 €, pago pela entidade pagadora ... e ainda um valor de Contribuições que se elevava a 877,80 €. (Cf. Doc. n.º 5/1 a 5/11, junto ao PPA).
- H)** A correcção oficiosa das declarações de rendimentos do IRS, de 2021 (primeira declaração e declaração de substituição), foi concretizada com a elaboração da declaração oficiosa que veio a dar origem à liquidação n.º 2022..., aqui sindicada e melhor identificada no ponto **B)** do probatório. (Cf. Doc. n.º 5/12 a 5/24, junto ao PPA).
- I)** A Requerente (e a co-proprietária – NIF...) adquiriram, em 25.6.2021, por disposição testamentária, em comum e partes iguais, pelo valor total de 68.766,25, cabendo-lhe, em função da sua quota-parte, o valor de aquisição de 34.383,13 €, correspondente a 50% do imóvel inscrito sob o artigo ..., fracção

- X, da freguesia ..., ou seja, da União das freguesias de ... e ... (Cf. Quadro 4, linha 4001, do Doc. n.º 5/18 e do Doc. n.º 5/5, junto ao PPA).
- J)** A Aquisição foi declarada na Participação de Imposto de Selo n.º ... (Cf. artigo 9. da Resposta. Facto não controvertido pela Requerente).
- K)** Em 15.12.2021, a Requerente (e a co-proprietária – NIF ...) alienaram, pelo preço de 217.500,00 €, o imóvel melhor identificado no ponto **I)** do probatório, cabendo-lhe, em termos de valor de realização, o valor de 108.750,00 €, correspondente a metade do valor da alienação. (Cf. Quadro 4, linha 4001, do Doc. n.º 5/18 e do Doc. n.º 5/5, junto ao PPA e fls. 6 do ficheiro “PROC A... PAG 1 A 13.pdf” que integra o PA).
- L)** A Requerente adquiriu, em 8.8.2017, por permuta, o artigo..., Fracção D, freguesia ..., ou seja, da União das freguesias de ... e ..., com o valor patrimonial de € 70 250,00 e atribuído de € 150 000,00, dando em troca ao sujeito passivo NIF ..., o prédio artigo ... da freguesia ..., com o valor patrimonial de € 246 430,00 e atribuído de € 450 000,00, e com o valor atribuído de € 300 000,00, pelo qual foi liquidado o IMT n.º 2017/... . A Requerente adquiriu, assim, pelo preço de 150.000,00 €, a totalidade do imóvel inscrito sob o artigo ..., Fracção D. (Cf. artigo 18. da Resposta e Quadro 4, linha 4001, do Doc. n.º 5/18 e do Doc. n.º 5/5, junto ao PPA e fls. 1 a 6 do ficheiro “PA2.pdf” que integra o PA e fls. 1 a 9 do ficheiro “PA3.pdf” que integra o PA).
- M)** Em 29.1.2021, a Requerente alienou pelo preço de 260.000,00 €, a totalidade do imóvel melhor identificado no ponto **L)** do probatório (Cf. artigo 17. da Resposta e Quadro 4, linha 4001, do Doc. n.º 5/18 e do Doc. n.º 5/5, junto ao PPA e fls. 7 a 10 do ficheiro “PA2.pdf” que integra o PA).
- N)** Relativamente ao imóvel melhor identificado no ponto **I)** do probatório, na primeira Declaração de IRS foi indicado, no Quadro 4, do Anexo G, um valor de despesas e encargos a que se refere o art.º 51.º do CIRS e reportado ao imóvel inscrito no artigo matricial ... e identificado em 4001, era de 11.012,80 € e respeitavam a : i) Comissão à Imobiliária – 6.688,12 €; ii) Imposto do Selo - 3.968,49 €; iii) Certificado energético - € 202,95 € : 2 = 101,48 €; iv) Escritura

de Habilitação Herdeiros - 201,92 €: 2 = 100,96 €; v) Despesas Trato sucessivo - € 307,50 : 2 = € 153,75. (Cf. artigo 11. da Resposta. Facto não controvertido pela Requerente e fls. 1 a 6 do ficheiro “PA2.pdf” que integra o PA).

- O)** O imposto do Selo de 3.968,49 €, respeita à totalidade dos bens relacionados na Participação de Imposto de Selo referida no ponto **J)** do probatório, que além do imóvel, com o valor patrimonial de € 68.766,25, inclui duas contas bancárias no montante total de 10.219,39 €. (Facto não controvertido pela Requerente).
- P)** O valor do imposto de selo considerado pela AT foi de 3.438,31 €, correspondente a metade do imposto de selo incidente sobre o imóvel que foi transmitido, excluindo-se, proporcionalmente, o valor correspondente às duas contas bancárias. (Cf. artigo 12. e 13 da Resposta. Facto não controvertido pela Requerente).
- Q)** O valor das despesas e encargos a que se refere o art.º 51.º do CIRS e reportado ao imóvel inscrito no artigo matricial ... e identificado em 4001, foi corrigido pela AT para 10.483,13 €, alterando-se o valor do Imposto do selo para 3.438,31 €. (Cf. artigo 13. e 14 da Resposta. Facto não controvertido pela Requerente).
- R)** O valor das despesas e encargos referido no ponto **Q)** do probatório, foi aceite pela Requerente, já que, na Declaração de substituição n.º-...-..., foi indicado, no Quadro 4, do Anexo G, um valor de despesas e encargos a que se refere o art.º 51.º do CIRS e reportado ao imóvel inscrito no artigo matricial ... e identificado em 4001, era de 10.483,13 €. (Cf. Quadro 4, linha 4001, do Doc. n.º 5/5, junto ao PPA).
- S)** Relativamente ao imóvel melhor identificado no ponto **L)** do probatório, na primeira Declaração de IRS foi indicado, no Quadro 4, do Anexo G, um valor de despesas e encargos a que se refere o art.º 51.º do CIRS e reportado ao imóvel inscrito no artigo matricial ... e identificado em 4002, era de 27.748,80 € e respeitavam a : i) Comissão imobiliária referente à venda – 15.990,00 €; ii) Trabalhos de recuperação, a nível de alvenaria, tectos e paredes, esgotos, canalização, electricidade e tubagem para instalação de Ar condicionado - € 11

758,80. (Cf. artigo 19. da Resposta. Facto não controvertido pela Requerente e fls. 3 a 6 do ficheiro “PA4.pdf” que integra o PA).

- T)** O valor das despesas e encargos a que se refere o art.º 51.º do CIRS e reportado ao imóvel inscrito no artigo matricial ... e identificado em 4002, foi projectado corrigir pela AT para 15.990,00 €. (Cf. artigo 22. da Resposta. Facto não controvertido pela Requerente).
- U)** Não obstante tal proposta de correcção referida no ponto **T)** do probatório, o valor das despesas e encargos ali referido, não consta da Declaração de substituição n.º ...-...-..., já que ali foi indicado, concretamente, no Quadro 4, do Anexo G, um valor de despesas e encargos a que se refere o art.º 51.º do CIRS e reportado ao imóvel inscrito no artigo matricial ... e identificado em 4002, de 27.748,80 €. Tal como também não consta do Quadro 4, do Anexo G, da declaração Oficiosa. Isso ocorreu porquanto na sequência do exercício do direito de audição a que se refere o ponto **E)** do probatório, a AT aceitou que as despesas de recuperação do imóvel alienado podiam relevar para efeitos do art.º 51º do CIRS (Cf. Doc. n.º 2/5 junto ao PPA e Quadro 4, linha 4002, do Doc. n.º 5/5, junto ao PPA e ainda Quadro 4, linha 4002, do Doc. n.º 5/18, junto ao PPA).
- V)** No Quadro 5A, do Anexo G, da **declaração de substituição**, foi indicada a intenção de reinvestimento do valor de realização de 260.000,00 €, no seu Campo 5006 relativamente ao imóvel identificado na linha 4002, *i.e.*, o artigo ... , intuindo-se ainda do preenchimento do referido Quadro que nos 24 meses anteriores à data da alienação foi reinvestido o montante de 54.000,00 € (Campo 5007) e no ano da declaração (2021) após a data da alienação foi reinvestido o montante de 82.030,38 € (Campo 5008). (Cf. Quadro 5A, linhas 5006, 5007 e 5008, do Doc. n.º 5/6, junto ao PPA).
- W)** No Quadro 5A, do Anexo G, da **declaração oficiosa** e na sequência da decisão referida no ponto **F)** do probatório, foi indicada a intenção de reinvestimento do valor de realização de 260.000,00 €, no seu Campo 5006, relativamente ao imóvel identificado na linha 4002, *i.e.*, o artigo ..., intuindo-se ainda do preenchimento do referido Quadro que **foi desconsiderado o reinvestimento**

- que foi feito nos 24 meses anteriores à data da alienação de 54.000,00 € (Campo 5007)** e levado em conta o reinvestimento no ano da declaração (2021) após a data da alienação de 82.030,38 € (Campo 5008). (Cf. Quadro A, linhas 5006 e 5008, do Doc. n.º 5/19, junto ao PPA e fls. 9 a 12 do ficheiro “PA6.pdf” que integra o PA; fls. 1 a 14 do ficheiro “PA7.pdf” que integra o PA; e, finalmente, fls. 1 do ficheiro “PA8.pdf” que integra o PA).
- X)** Em 26.6.2019 e concretizando a intenção de reinvestimento manifestada, a Requerente adquiriu dois prédios, respectivamente, inscritos sob o artigo Urbano ... e sob o artigo rústico ..., da Secção HH. O preço do prédio urbano foi de 54.000,00 € e o do prédio rústico foi de 2.200,00 €. No Quadro 5A1, do Anexo G, da declaração de substituição refere a Requerente que o imóvel objecto de reinvestimento é o prédio urbano identificado sob o artigo matricial 1439, detendo aquela uma quota-parte de 100% sobre ele. (Cf. artigos 25. e 26. da Resposta e Quadro 5A1, do Doc. n.º 5/6, junto ao PPA e fls. 7 a 9 do ficheiro “PA4.pdf” que integra o PA).
- Y)** Relativamente ao imóvel identificado na linha 4001, do Quadro 4 da declaração de substituição e também da declaração oficiosa, ou seja, relativamente ao imóvel inscrito na matriz sob o artigo ..., **não vem manifestada, naqueles actos declarativos, qualquer intenção de reinvestimento.** (Cf. Quadro 5A, linhas 5001 e 5002, do Doc. n.º 5/6, junto ao PPA e Quadro 5A, linhas 5001 e 5002, do Doc. n.º 5/19, junto ao PPA).
- Z)** A decisão identificada no ponto **F)** do probatório (que quase *ipsis verbis* foi levada à Resposta) diz a dado passo: “[U]ma condições previstas no CIRS para a exclusão da tributação dos ganhos provenientes de transmissão onerosa de bens destinados a habitação própria e permanente é a afetação do imóvel objeto de revestimento a habitação do sujeito passivo e do seu agregado familiar no prazo de 12 meses após o reinvestimento. No caso em análise, verifica-se que a aquisição foi efetuada em 26/6/2019 e, por informação recolhida no Sistema de Gestão de Registo Contribuintes, a afetação a habitação própria ocorreu em 30/12/2021, pelo que não se verifica a condição referida no ponto anterior.

Outra das condições para a exclusão de tributação é que o valor de realização seja reinvestido na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino e que o mesmo seja inscrito ou participadas as alterações da matriz no prazo de 48 meses desde a data de realização. [aqui, esquecendo-se de completar com o restante texto do artigo 10.º n.º 6 al. b): “devendo afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado até ao fim no quinto ano seguinte ao da realização.”] Pelos documentos apresentados para comprovar o investimento no ano de alienação (campo 5008) verifica-se que o sp se encontra a proceder à remodelação do imóvel adquirido em 2019, encontrando-se a decorrer o prazo para a participação à matriz, pelo que, em meu entender, as despesas correspondentes são aceitáveis, tanto mais que o sp já tem no imóvel a sua morada fiscal. Fica, no entanto, condicionada à participação à matriz, até janeiro de 2025 das alterações efectuadas.” (...) “[P]elo exposto, é meu parecer que a declaração e análise deverá ser corrigida da seguinte forma: 1 - Alteração do valor de aquisição introduzido no campo 4001 para € 34.383,13 e das despesas para € 10.483,13. 2 – Alteração do valor do despesas e encargos do campo 4002 para €15.990,00; 3 – Retirar O valor de realização reinvestido os 24 meses anteriores - campo 5007; 4 – Retirar a identificação do imóvel no quadro A1 (...).” (Cf. Doc. n.º 2/4 e Doc. n.º 2/5 junto ao PPA; e ainda fls. 1 a 5 do ficheiro “PA14.pdf” que integra o PA).

AA) Na decisão identificada no ponto **F)** do probatório e no ponto dedicado à apreciação do exercício do direito de audição, refere-se: “[J]á quanto a afectação do imóvel adquirido a habitação própria e permanente mantém-se o parecer de que foi ultrapassado o prazo de 12 meses entre a aquisição e a referida afectação, pelo que o valor de aquisição não deve ser considerado como reinvestimento. Assim: - o artigo 10.º n.º 5 al. a) do CIRS exclui de tributação as mais-valias desde que o valor de realização seja reinvestido na aquisição de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respectiva construção ou - Na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com mesmo destino. Desde que o reinvestimento seja efectuado entre os 24 meses

anteriores e os 36 meses posteriores - artigo 10º nº 5 al. b) CIRS. No caso em apreciação, o prédio objecto de reinvestimento foi adquirido em 26 de Junho de 2019 e o valor de realização a reinvestir foi obtido em Janeiro de 2021 Verifica-se assim que o prédio foi adquirido dentro do prazo para a exclusão da tributação. Já o n.º 6 al. a) do artigo 10.º dispõe que não há lugar ao benefício do n.º anterior (exclusão de tributação) se, tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afecte à sua habitação ou do agregado familiar até decorridos 12 meses após o reinvestimento. A afectação à habitação própria e permanente ocorreu em 30-12-2021, mais de 12 meses decorridos após a aquisição do imóvel. Assim, é meu entender que o valor de €54 000,00 investido em 2019 na aquisição do prédio que foi objecto de recuperação não deve ser considerado, por não cumprir a premissa do art.º 10.º n.º 6 al. a). No entanto, o valor de realização foi reinvestido na ampliação e melhoramento do imóvel adquirido em 2019, encontra-se a decorrer o prazo para inscrição das alterações efectuadas nesse imóvel e o mesmo já se encontra afecto a habitação do agregado familiar, pelo que é de considerar o valor das despesas declaradas. no montante de € 82 030,38. Pelo exposto é meu entender que o direito de audição deve ser considerado parcialmente procedente. Considerando que foi já apresentada uma declaração de substituição para corrigir os valores de aquisição apurados anteriormente, face à consideração de procedência parcial deve proceder as seguintes correcções: 3 - Retirar o valor de realização reinvestido nos 24 meses anteriores - Campo 5007. À consideração superior. A Funcionária. Ass. Adriana Gregório.” (Cf. Doc. n.º 2/6 junto ao PPA e ainda fls. 1 a 5 do ficheiro “PA14.pdf” que integra o PA).

- BB)** Em 8.3.2023, pelas 18:55 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);
- CC)** O pedido foi aceite em 10.3.2023, pelas 14:43 horas (Cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

19. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

20. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
21. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art.º 596.º do CPC).
22. A convicção sobre os factos assim dados como provados (acima explicitados) fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e nomeadamente na prova documental junta aos autos pela Requerente e Requerida.

IV.D) MATÉRIA DE DIREITO (FUNDAMENTAÇÃO):

IV.D1) DA (I)LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO QUE AQUI SE SINDICA POR ERRÓNEA QUANTIFICAÇÃO DO RENDIMENTO DE MAIS-VALIAS OBTIDO NO ANO DE 2021:

23. Tal como resulta da explicitação da posição da Requerente acima reproduzida, aquela aduzia no sentido de que a liquidação que aqui se syndica estava enfermada de **errónea**

- quantificação** do rendimento da categoria G, por desconsideração indevida ou, *rectius*, por errada aplicação das regras do reinvestimento previstas no art.º 10.º do CIRS.
24. Desconsiderando por ora a questão do reinvestimento (que adiante retomaremos), vamos seguidamente esboçar o apuramento da mais-valia fiscal a sujeitar a efeito impositivo **em 2021** e donde resultará, diga-se como afirmação de princípio, que o valor do rendimento global que consta da nota demonstrativa da liquidação do IRS, de 2021 (Cfr. **Doc. n.º 1** junto ao PPA), **não pode deixar de se considerar correcto**. Vejamos,
25. Quanto ao rendimento do trabalho dependente, na Declaração que está junta ao PPA como **Doc. n.º 5**, foi, nos respectivos Quadros 4A, do Anexo A, indicado um valor de rendimentos que se cifrava em 7.980,00 €, pago pela entidade pagadora ... e ainda um valor de Contribuições que se elevava a 877,80 €. A este propósito veja-se o ponto **G)** do probatório.
26. Já quanto ao preenchimento da Declaração Modelo 3, Anexo G, respeitante às mais-valias e outros incrementos patrimoniais, se declara, no Quadro 4 do referido Anexo G, a alienação onerosa de direitos reais sobre dois bens imóveis: *i)* o que está identificado na matriz predial urbana como sendo o **artigo ...**; *ii)* o que está igualmente identificado na matriz predial urbana como sendo o **artigo ...**. Relativamente ao primeiro dos imóveis acima identificado, a aqui Requerente tem uma quota-parte do direito de propriedade de 50%. Já quanto ao segundo, é titular de 100% do direito de propriedade.
27. O **artigo ...**, foi identificado na linha 4001, do Quadro 4, do Anexo G, dizendo-se ali que o valor de realização associado à sua alienação onerosa foi de 108.750,00 e que essa alienação ocorreu no mês de Dezembro de 2021. Na mesma linha se declara que valor de aquisição desse imóvel foi de 34.383,13 e que essa aquisição ocorreu no mês de Junho de 2021. Quanto a despesas e encargos, nessa mesma linha 4001, foi inscrito o valor de 10.483,13 €. Vejam-se os pontos **I)** e **K)** do probatório.
28. O **artigo ...**, foi identificado na linha 4002, do Quadro 4, do Anexo G, dizendo-se ali que o valor de realização associado à sua alienação onerosa foi de 260.000,00 € e que essa alienação ocorreu no mês de Janeiro de 2021. Na mesma linha se declara que valor de aquisição desse imóvel foi de 150.000,00 € e que essa aquisição ocorreu no mês de

-
- Agosto de 2017. Quanto a despesas e encargos, nessa mesma linha 4001, foi inscrito o valor de 27.748,80 €. Vejam-se os pontos **L)** e **M)** do probatório.
- 29.** Devendo focar-se que no Quadro 5A, do aludido Anexo G, a aqui Requerente declara que relativamente ao imóvel identificado na linha 4002, ou seja, relativamente ao imóvel identificado na matriz predial urbana como sendo o **artigo...**, pretende reinvestir o valor de realização na aquisição de imóvel destinado a habitação própria e permanente (Cf. ponto **V)** do probatório). No campo 5006, do referido Quadro 5A, do Anexo G, declarou a aqui Requerente que tinha intenção de reinvestir 260.000,00 € do valor de realização, sem recurso ao crédito, na aquisição da propriedade de outro imóvel, terreno para construção de imóvel e ou respectiva construção ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel. No Campo 5007, do Quadro 5A, do Anexo G, declarou ainda a Requerente que antes da alienação, *i.e.*, nos 24 meses anteriores à data de alienação, reinvestiu 54.000,00 € do valor de realização, sem recurso ao crédito. Declarou ainda a Requerente, no Campo 5008, do Quadro 5A, do Anexo G, que no ano da declaração após a data da alienação, reinvestiu 82.030,38 € do valor de realização, sem recurso ao crédito. No Quadro 5A1, identificou a Requerente o imóvel objecto de reinvestimento, declarando que o fazia no imóvel inscrito, sob o artigo 1439, na matriz predial urbana da freguesia ... que corresponde à freguesia de ... e ainda que detinha uma quota-parte de 100% na propriedade daquele imóvel. (Cf. ponto **X)** do probatório).
- 30.** Relativamente ao imóvel identificado na matriz predial urbana como sendo o artigo ..., **não foi sequer manifestada pela Requerente qualquer intenção de reinvestimento.** (Cf. ponto **Y)** do probatório).
- 31.** Isto dito se conclui que atenta a intenção de reinvestimento declarada pela Requerente e o objecto dessa intenção de reinvestimento, a liquidação sindicada não estará, e afirmamo-lo mais uma vez como afirmação de princípio, influenciada pelo rendimento de mais-valias resultante da alienação do imóvel identificado na matriz predial como sendo o **artigo ...**. Tal liquidação só pode estar influenciada pelo rendimento obtido pela Requerente em resultado da alienação do imóvel identificado na matriz predial urbana como sendo o **artigo ...**. Vejamos, bem sabendo que nos respectivos Quadros

4A, do Anexo A, foi indicado um valor de rendimentos do trabalho dependente que se cifrava em 7.980,00 €,

- 32.** Procedendo agora ao esboço de apuramento da mais-valia fiscal sujeita a IRS em **2021**:
- A) Dados:** Valor de Aquisição – 34.383,13 €; Valor de Realização – 260.000,00 €; CM – **1,00** (nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 50º do CIRS, o valor de aquisição dos imóveis alienados é corrigido pela aplicação de coeficientes de correcção monetária aprovados por portaria sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação. Assim sendo e atendendo a que o imóvel aqui em causa (o identificado na matriz predial urbana como sendo o **artigo ...**) foi adquirido e alienado no mesmo ano de 2021, o factor de correcção monetária aplicável é 1,00. Retirando-se daqui que o ano relevante para efeitos de aplicação da correcção monetária é o ano de 2021 em conformidade com o disposto no corpo do n.º 2 do art.º 50.º do CIRS; o coeficiente de correcção monetária para aquele ano de aquisição será o de **1,00**, para o imóvel descrito na linha 4001 da Declaração Modelo 3 junta ao PPA como **Doc. n.º 5**. O factor de correcção monetária indicado foi extraído da Portaria n.º 253/2022, de 20 de Outubro, que pode ser consultada in <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/portaria/253-2022-202455880> . Na primeira declaração Modelo 3 entregue pela Requerente e em face do que está no artigo 11.º da Resposta, aquela declarou de despesas o montante de 11.012,80 €, respeitantes: *i*) Comissão imobiliária – 6.688,12 €; *ii*) Imposto do selo – 3.968,49 €; *iii*) Certificado energético – 202,95 : 2 = 101,48 €; *iv*) Escritura de habilitação de herdeiros – 201,92 : 2 = 100,96 €; *v*) Despesas trato sucessivo – 307,50 : 2 = 153,75 €. Atendendo a que o Imposto do selo respeitava à totalidade dos bens relacionados na participação de Imposto do selo n.º ..., que além do imóvel com o valor patrimonial de 68.766,25, incluía duas contas bancárias no montante total de 10.219,39 €, entendia a Fazenda que o valor a considerar deveria ser apenas de 3.438,31 €, correspondente a metade do imposto do selo incidente sobre o imóvel, sustentando que o valor das despesas deveria ser corrigido para 10.483,13 €. Na sequência do exercício do direito de audição exercido pela Requerente, esta parece aceitar a referida correção do valor das despesas e tanto assim que na declaração de substituição que apresentou e está junta ao PPA como **Doc. n.º 5**,

- refere que o valor das despesas e encargos para o imóvel identificado na linha 4001, do Quadro 4, do Anexo G é de 10.483,13 €, não havendo, assim, dissídio entre as partes quanto a este valor. O valor total dos Encargos a considerar cifrar-se-á, portanto, em 10.483,13 €. **B) Cálculo da mais-valia fiscal: $MVF = VR - [(VA \times CM) + Encargos]$.** $MVF = 108.750,00 \text{ €} - [(34.383,13 \text{ €} \times 1,00) + 10.483,13 \text{ €}]$. $MVF = 108.750,00 \text{ €} - [34.383,13 \text{ €} + 10.483,13 \text{ €}]$. $MVF = 108.750,00 \text{ €} - 44.866,26 \text{ €}$. $MVF = 63.883,74 \text{ €}$.
- C) Mais-Valia sujeita:** $MVF = 63.883,74 \text{ €} (108.750,00 \text{ €} - 44.866,26 \text{ €})$.
- 33.** A mais-valia a englobar resultará do estatuído no n.º 2 do art.º 43º do CIRS. Calculando: Mais-Valia Líquida = 63.883,74 € x 50% = **31.941,87 €**.
- 34.** E assim sendo e tal como se pode intuir da demonstração de liquidação de IRS respeitante ao ano de 2021 e que está junta ao PPA como **Doc. n.º 1**, o valor do rendimento global a considerar em 2021, seria rigorosamente coincidente com o valor do rendimento do trabalho dependente, ou seja, de 7.980,00 €, sendo que, expurgado daquele rendimento global o valor das deduções específicas de 4.104,00 € (Cfr. art.º 25.º do CIRS), resultaria um rendimento líquido da categoria A de 3.876,00 €, acrescido do montante da mais-valia obtida em 2021 e **a tributar nesse ano** e que, como visto, se teria de cifrar em 31.941,87 €, obtendo-se, assim, o valor do rendimento colectável de 2021 que se cifrava em 35.817,87 € (3.876,00 € + 31.941,87 €), sendo que, aplicadas as respectivas taxas e empreendidas as respectivas deduções à colecta, resultava um valor de imposto apurado de **9.379,53 €** que é exactamente o valor de imposto a pagar que está referido na aludida nota demonstrativa da liquidação de IRS junta ao PPA como **Doc. n.º 1**.
- 35.** Intuindo-se daqui que, incontornavelmente e *quod erat demonstrandum*, a liquidação sindicada está influenciada pelo rendimento do trabalho dependente obtido pela aqui Requerente **e ainda** pelo rendimento de mais-valias obtido por aquela, mas ligado à alienação do imóvel identificado na matriz predial urbana como sendo o **artigo ...** e já não influenciada (e bem!) pela alienação do imóvel identificado na matriz predial urbana como sendo o **artigo...**.
- 36.** Nos pontos 8., 9., 34. e 35. do PPA, insurgia-se a Requerente quanto ao insólito que era haver a Requerida deferido parcialmente o direito de audição apresentado e, não

obstante, o valor da primeira liquidação (Cfr. **Doc. n.º 3**, junto ao PPA) coincidir com o valor da liquidação adicional entretanto emergente (Cfr. **Doc. n.º 1**, junto ao PPA) e que adveio na sequência da declaração oficiosa produzida e tratada pela AT após a concretização do aludido direito à participação, cifrando-se, tal valor coincidente, em 9.379,53 €. Dizia mais: que tal deferimento parcial das suas pretensões no âmbito do direito de audição terá sido meramente formal, *“não tendo sido levada a efeito e devidamente refletida no acto que afinal veio a ser praticado, aqui impugnado.”*

37. Ora, em face de tudo quanto acima se demonstrou, os efeitos do segmento decisório associado à fiscalização da primeira declaração de IRS, Modelo 3, de 2021, apresentada pela Requerente e que emergiram após o exercício do direito de audição exercido por aquela, só se projectarão no acto de liquidação que vier a materializar a sujeição a tributação do rendimento de mais-valias obtido com a alienação do imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o **artigo ...** (e isto ocorrerá no final do período de suspensão a que se reporta o art.º 10º do CIRS e não antes), assim se explicando a circunstância das duas liquidações acima referidas se mostrarem rigorosamente coincidentes em termos de valor, na medida em que nada se alterou quanto ao rendimento do trabalho dependente e até quanto ao rendimento de mais-valias ligado ao imóvel identificado na matriz predial sob o **artigo ...** .
38. Não há, assim, **procedência parcial meramente formal do direito de audição e menos ainda qualquer insólito.**
39. Isto dito, não consegue o Tribunal Arbitral descortinar como é que a liquidação sindicada está enfermada de ilegalidade por suposta **errónea quantificação**, fundada tal ilegalidade, tão-só, na linha argumentativa do erro na quantificação dos rendimentos da categoria G obtidos pela aqui Requerente com a alienação do imóvel identificado na matriz predial sob o **artigo ...** .
40. É que, como demonstrado, não há qualquer **errónea quantificação** na liquidação sindicada que está a materializar a sujeição a tributação do rendimento do trabalho dependente obtido no ano de 2021 e também do rendimento de mais-valias obtido em 2021 com a alienação do imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o **artigo ...** , mas

não, por via da suspensão inerente ao instituto do reinvestimento, com a alienação do imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o **artigo ...** .

IV.D2) DA (I)LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO QUE AQUI SE SINDICA POR DESCONSIDERAÇÃO OU, *RECTIUS*, POR ERRADA APLICAÇÃO DO INSTITUTO DO REINVESTIMENTO PREVISTO NO ART.º 10.º DO CIRS:

- 41.** Em face de tudo quanto acima se explicitou pode inferir-se com meridiana clareza que a liquidação sindicada não está influenciada pelo rendimento de mais-valias ligado à alienação do imóvel identificado na matriz predial urbana como **artigo ...** ; ficou também sobejamente esclarecido que a Requerente pretende reinvestir o valor de realização que obteve com a alienação daquele imóvel, podendo fazê-lo nos dois anos anteriores à alienação e nos 3 anos posteriores desde que manifeste intensão de reinvestir, tudo isto em conformidade com o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art.º 10.º do CIRS.
- 42.** Partindo daqui, adequado se mostra trazer à colação o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art.º 10º do CIRS que estatuem como segue: “5 - *São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições: a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal; b) O reinvestimento previsto na alínea anterior seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização; c) O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação; (...)*” 6 - *Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando: a) Tratando-se de*

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

43. Ainda que o Tribunal acompanhasse a interpretação da Requerente quando a dado passo do PPA sustenta que lhe é aplicável a segunda parte da alínea a) do n.º 5 do art.º 10 do CIRS e não a primeira; ou ainda que aceitasse que as situações subsumíveis na alínea a) do n.º 6 do art.º 10 do CIRS e da sua alínea b) **são de aplicação alternativa**; ou que aceitasse também que o reinvestimento concretizado nos 24 meses anteriores e nos 34 meses posteriores à realização tinha de relevar; não olvidando também que em face das declarações apresentadas pela Requerente e, nomeadamente, em face da manifestação da sua intenção de proceder ao reinvestimento do valor de realização tão-só quanto ao Imóvel identificado na matriz predial urbana como **artigo ...**, donde, tinha de se verificar a suspensão da tributação da mais-valia correspondente àquele imóvel até ao final do 36º mês posterior à data da realização, não pode deixar de se notar que o acto de liquidação sindicado e tal como visto acima, **não está influenciado** pela mais-valia obtida com a alienação do imóvel identificado na matriz predial urbana como **artigo ...**, pelo que, **o rendimento de mais-valias controvertido pela Requerente permanece suspenso e na expectativa do decurso dos acima referidos 36 meses contados da alienação do mesmo, donde, não é sequer objecto da liquidação sindicada.**
44. É certo que a Requerente aduz no sentido de que tem direito: *i)* à suspensão da tributação da totalidade da mais-valia realizada com a venda do imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... e destinado a sua habitação própria permanente; *ii)* a ver aceites para efeitos de reinvestimento todos os investimentos que até agora fez daquele valor de realização, não apenas o montante reinvestido, no valor de 82.030,38 €, na construção ampliação e melhoramento do imóvel que é hoje a sua habitação própria permanente, mas também do preço que pagou em 2019 pela aquisição desse mesmo imóvel no montante de 54.000,00 €; *iii)* como ainda a ver futuramente aceites os montantes

adicionais que no âmbito dessa mesma construção, ampliação e melhoramento comprovadamente vier a fazer até ao termo do período de 36 meses previsto no art.º 10.º, n.º 5, alínea b) do CIRS. Pugnando pela anulação do acto impugnado nos termos do n.º 1 do art.º 163.º do CPA, com as consequências legais daí advenientes, por divergência entre o acto impugnado e a situação material subjacente constitutiva da obrigação de imposto efetivamente constituída (art.º 10, nºs 1, alínea a), 5, 6, alínea b) e 9 do CIRS); como ainda por violação do direito da Requerente a ser tributada de acordo com a sua situação individual e concreta (artigo 103, n.º 3 da CRP). Peticionando ainda que o acto anulado seja substituído por acto que reflecta a obrigação de imposto constituída nos termos correctamente declarados pela Requerente em 3.11.2022 tal como está plasmado no Doc. n.º 5 junto ao PPA.

45. Ainda assim e não obstante, diga-se desde já e como afirmação de princípio que este Tribunal Arbitral Singular **não tem competência** para se pronunciar sobre as aludidas enfermidades que estão a ser (extemporaneamente – antes do tempo) imputadas ao acto de liquidação que aqui se syndica.
46. E no sentido de o demonstrar, adequado se mostrando trazer aqui à colação o que a propósito da competência da jurisdição arbitral se expendeu na decisão arbitral de 1 de Junho de 2021, tirada no Processo n.º 694/2019-T e onde se dizia o seguinte: “*O processo arbitral tributário, à semelhança do que acontece com a impugnação judicial, é, essencialmente um contencioso de mera anulação. Não obstante, à semelhança do que sucede com o contencioso tributário impugnatório no âmbito dos tribunais tributários estaduais, existem alguns poderes condenatórios, estritamente ligados ao poder anulatório, relacionados com o direito a juros indemnizatórios, com o direito a indemnização por prestação indevida de garantia ou com o direito à restituição do imposto indevidamente pago. Ressalvadas estas exceções, estaremos sempre perante um contencioso de mera anulação, o que significa que perante a impugnação de um acto tributário junto de um tribunal arbitral, a este tribunal caberá apenas considerar o acto legal ou ilegal e, em consequência, mantê-lo ou anulá-lo, cabendo à AT retirar as consequências da eventual decisão anulatória, no respeito pelo disposto no art.º 24.º do RJAT. No sentido de tudo quanto se vem expondo, decidiu-se no Acórdão do TCA-*

Norte, de 09-07-2020, proferido no processo n.º 9655/16.3BCLSB, nos termos do qual “Ao contrário do que sucede no domínio das ações administrativas, quando está em causa a legalidade de atuação da administração, no âmbito das quais o julgador pode emitir injunções e pronúncias condenatórias relativamente à Administração, condenando-a à prática de ato com um conteúdo determinado, tal não sucede no âmbito do contencioso tributário de impugnação de ato de liquidação (quer arbitral quer estadual) com esse alcance, não estando legalmente prevista a possibilidade de condenação à prática de ato devido.”.

47. Partindo da natureza essencialmente anulatória do contencioso arbitral tributário, acima sobejamente exposta, não pode deixar de se concluir no sentido de que este Tribunal Arbitral Singular não tem competência ou poder para emitir quaisquer **injunções condenatórias que não as de anulação do acto tributário sindicado e as conexas acima referidas**, donde, não pode aquele Tribunal reconhecer à aqui Requerente os direitos em que aquela se arvora, porquanto, **extravasam as suas competências anulatórias**, tanto assim que, como visto e demonstrado, o acto tributário sindicado não integra sequer o rendimento de mais-valias associado à alienação do imóvel inscrito na matriz predial sob o **artigo ...** que está a beneficiar do regime suspensivo da tributação enquanto decorrer o prazo para reinvestimento cuja intenção foi expressamente manifestada nos actos declarativos apresentados pela Requerente.
48. O tribunal não pode condenar a Fazenda a suspender a tributação da totalidade da mais-valia realizada com a venda do imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o **artigo ...** e destinado a sua habitação própria permanente, pela simples razão de que não tem competência material para o fazer. Além de que esse desidrato parece já haver sido obtido, na medida em que, como visto, a liquidação sindicada não está influenciada pelos rendimentos de mais-valias ligados à venda do imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...; este Tribunal Arbitral Singular também não pode impor à AT que esta aceite, para efeitos de reinvestimento, todos os investimentos que até agora a Requerente fez daquele valor de realização, ou seja, não apenas o montante reinvestido, no valor de €82.030,38, na construção ampliação e melhoramento do imóvel aqui em causa, mas também do preço que pagou em 2019 pela aquisição desse mesmo imóvel,

no montante de 54.000,00 €, porque, mais uma vez, não tem competência para o fazer; finalmente, também não pode impor nestes autos à AT que aceite os montantes em que a Requerente venha a incorrer até ao decurso do prazo de 36 meses sobre a data de realização e que no âmbito da construção, ampliação e melhoramento que comprovadamente está a fazer no imóvel em causa, mais uma vez, porque não tem competência para o fazer.

- 49.** Tais aventadas injunções condenatórias estão fora do âmbito das competências do presente Tribunal Arbitral Singular, ou seja, são competências que lhe estão claramente vedadas, sendo, aliás, tais competências, atribuídas por lei à AT, se e quando, uma vez verificados os requisitos legais para a sua actuação enquanto entidade que procede à liquidação do IRS, o que, como visto, atenta a suspensão da liquidação das mais-valias por manifestação da intenção de reinvestimento até ao decurso o prazo previsto na alínea b) do n.º 6 do art.º 10º do CIRS, **ocorrerá em período de tributação necessariamente subsequente ao de 2021 que é o que está aqui em causa.**
- 50.** Intuindo-se daqui com meridiana clareza que extravasando as enfermidades imputadas pela Requerente ao acto de liquidação aqui em causa, a competência essencialmente anulatória acometida ao contencioso tributário impugnatório e, em concreto, ao contencioso arbitral e não tendo, sequer, os rendimentos de mais-valias ligados à alienação do imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o **artigo ...** sido sujeitos a efeito impositivo na liquidação sindicada, **fica aqui prejudicada** qualquer pronúncia sobre essa parte do dissídio que opõe a Requerente à AT.
- 51.** Assim sendo e atendendo a que **o rendimento controvertido pela Requerente** não foi sequer sujeito a efeito impositivo na liquidação sindicada, não pode olvidar-se que este Tribunal Arbitral Singular não tem competência para se pronunciar sobre os eventuais vícios que possam estar a enfermar a decisão que recaiu sobre o direito da audição exercido pela Requerente *ante* a produção do acto de liquidação adicional do IRS de 2021 aqui sindicado.
- 52.** Esses eventuais vícios serão certamente sindicados aquando da materialização do acto de liquidação de IRS que advirá uma vez decorrido o prazo dos 36 meses sobre a data de realização, caso a Requerente o entenda fazer e se os vícios que foram

(extemporaneamente) imputados à liquidação de IRS de 2021 vierem a confirmar-se aquando da aludida materialização.

- 53.** Termos em que entende o Tribunal Arbitral Singular não proceder a pretensão anulatória da Requerente, no que respeita ao acto de liquidação de IRS, de 2021, n.º 2022..., restando concluir que ele não enferma de erro sobre os pressupostos de facto e de direito; nem mesmo enferma de errónea quantificação, o que justifica a sua manutenção na ordem jurídica, sendo que, nessa decorrência, o acto tributário de liquidação aqui em causa não está eivado de qualquer ilegalidade, devendo improceder o presente pedido de pronúncia arbitral e devendo a Requerida ser absolvida de todos os pedidos formulados pela Requerente.

IV.D3) QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO:

- 54.** Julgando-se improcedente o pedido principal, tal como já se deixou antever, fica prejudicada, por inútil, a apreciação da questão do pagamento dos juros indemnizatórios.

V. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR DECIDE JULGAR IMPROCEDENTE OS PEDIDOS FORMULADOS NA PRESENTE ACÇÃO ARBITRAL COM FUNDAMENTO NA INVERIFICADA ILEGALIDADE DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS, N.º 2022..., RELATIVO AO PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO DE 2021, NEM MESMO POR VIOLAÇÃO DE LEI E ERRÓNEA QUANTIFICAÇÃO OU ATÉ POR INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA IMPARCIALIDADE E DA IGUALDADE REFERIDOS NO N.º 2 DO ART.º 266.º DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, NOMEADAMENTE, POR INDEMONSTRADA DIVERGÊNCIA ENTRE O ACTO IMPUGNADO E A SITUAÇÃO MATERIAL CONSTITUTIVA DA OBRIGAÇÃO DE IMPOSTO EFECTIVAMENTE CONSTITUÍDA E SUBSUMÍVEL NO ART.º 10, N.ºS 1, ALÍNEA), 5, 6, ALÍNEA B) E 9 DO CIRS, DEVENDO MANTER-SE NA ORDEM JURÍDICA O ACTO TRIBUTÁRIO DE LIQUIDAÇÃO SINDICADO, ABSOLVENDO-SE A REQUERIDA DO PEDIDO.

VI. VALOR DO PROCESSO:

FIXO O VALOR DO PROCESSO EM 9.379,53 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

VII. CUSTAS:

FIXO O VALOR DAS CUSTAS EM 918,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO (SENDO QUE, TAL VALOR FOI O INDICADO PELOS REQUERENTES NO PPA E NÃO CONTESTADO PELA REQUERIDA E CORRESPONDE AO VALOR DA LIQUIDAÇÃO SINDICADA), A CARGO DA REQUERENTE, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ART.º 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ART.º 527, N.ºS 1 E 2 DO CPC, *EX VI* DO ART.º 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 30 de Outubro de 2023.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

O Árbitro,

(Fernando Marques Simões)