

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 143/2025-T

Tema: IRS- atividade compra de imóveis degradados, situados em Área de Reabilitação Urbana

SUMÁRIO:

O exercício da atividade compra de imóveis degradados, situados em Área de Reabilitação Urbana (ARU), conforme estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro e tenham sido objeto de reabilitação através de alvarás de licenciamento para as mesmas e concluídas dentro dos prazos legalmente previstos, como é o caso, nos exercícios de 2019, 2020 e 2020, os ganhos obtidos pela sua venda, após recuperação são tributados à taxa autónoma de 5 %, então prevista no n.º 5 do artigo 71º EBF.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheira Fernanda Maçãs (Presidente) e os vogais Dr. Arlindo José Francisco (vogal-Relator) e o Prof. Doutor Rui Miguel de Sousa Simões Fernandes Marrana (vogal), designados pelo Centro de Arbitragem Administrativa, para formar o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I-RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º..., com domicílio na Rua ..., n.º..., ...-... Porto, vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar o seu pedido de pronúncia arbitral para apreciação da legalidade da decisão de indeferimento de Reclamação Graciosa com o número ...2024... e notificada através do ofício 2024..., bem como dos atos tributários de liquidação adicional em sede de IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS INDIVIDUAIS (IRS) e JUROS COMPENSATÓRIOS referentes aos períodos de tributação de 2019, 2020 e 2021, no

valor global de € 380.550,88 por, na sua perspetiva, os referidos atos tributários de liquidação sofrem de erro quanto pressupostos de facto e de direito, na medida em que violam o princípio da verdade material e não foi dado cumprimento ao ónus da prova, sendo Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 12/02/2025 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes, em 01/04/2025, da designação do Árbitro Presidente Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs, do árbitro auxiliar e relator Dr. Arlindo José Francisco e do árbitro auxiliar Prof. Doutor Rui Miguel de Sousa Simões Fernandes Marrana, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do aludido diploma, tendo os mesmos comunicado a respetiva aceitação, no prazo aplicável, nos termos e efeitos do já referido n.º 1 do artigo 11.º e, notificadas dessas designações, o Requerente e a Requerida não manifestaram vontade de as recusar.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do mesmo diploma, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 22 de abril de 2025, tendo, em 23 de abril, o Tribunal proferido Despacho, nos termos e efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, com vista à notificação da Senhora Diretora-Geral da AT, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, bem como, para junção, no mesmo prazo, de cópia integral do processo administrativo.

O Requerente, em síntese, suporta o pedido por, em seu entender, considerar que os atos de liquidação adicional aqui postos em crise foram promovidos pela AT através dos seus serviços de inspeção na sequência das ordens de serviço emitidas para o efeito que visaram a venda de 20 imóveis pelo Requerente que havia adquirido para recuperação e que oportunamente declarou a sua venda e declarou nas respetivas declarações IRS, como rendimentos de categoria G, mas que os serviços inspetivos da AT assim não consideram, mas antes como rendimentos decorrentes do exercício da atividade de compra e venda de imóveis e desconsiderando a sua

natureza de mais-valias para efeitos do n.º 5 do artigo 71.º do EBF, efetuando as correções com referência aos anos de 2019, 2020 e 2021, no montante global de € 380.550,88 em sede de IRS. Na sua perspetiva este procedimento da AT enferma de erro quanto aos pressupostos de facto e de direito, foi violado o princípio da verdade material e não foi dado cumprimento ao ónus da prova.

Por sua vez a Requerida, também em síntese, veio defender-se por exceção, alegando que os seus serviços já anularam a liquidação n.º n.º 2023..., no montante de €143.652,99, referente a 2021, que foi substituída pela liquidação n.º 2024..., no montante de €165.504,31, referente a 2021 agora em vigor, devidamente notificado em 24/12/2024, em data posterior à propositura do presente PPA, não tendo o Requerente, de acordo com o informado pela AT, apresentado qualquer meio administrativo passível de contestar a liquidação agora vigente, pelo que, na sua perspetiva, estamos perante uma exceção dilatória de inexistência de objeto processual, devendo o presente Tribunal Arbitral coletivo absolver, parcialmente, a Requerida da instância quanto a essa parte do pedido, em cumprimento do disposto nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º e do CPC, aplicável ex vi pelo artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, sob pena de nulidade da decisão, conforme previsto e disposto no artigo 615.º, n.º 1, alínea e) do CPC, aplicável ex vi pelo artigo 29.º, n.º1, alínea e) do RJAT.

Quanto às restantes liquidações, vem dizer que as liquidações em causa não violam o princípio da verdade, nem padecem de erro quanto aos pressupostos de facto e de direito, uma vez que o Requerente está coletado pela atividade de compra e venda de bens imóveis com reinício officioso em 01/01/2019 que nunca pôs em causa estando por isso esta situação consolidada, pelo que os imóveis anteriormente adquiridos e, após recuperação, vendidos, enquadra-se na referida atividade cuja tributação deve ocorrer na categoria B de IRS e não na categoria G como pretende o Requerente.

II- SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro).

O presente pedido de pronúncia foi apresentado em 12 de fevereiro de 2025 e aceite na mesma data, vindo o Tribunal a ser constituído em 22 de abril de 2025 que logo em 23 do referido mês proferiu Despacho de notificação da Requerida nos termos e efeitos do artigo 17º do RJAT.

Apresentada a resposta da AT, em 28 de maio de 2025, o Tribunal concedeu, por Despacho de 30 do mesmo mês, 10 dias ao Requerente para se pronunciar, querendo, sobre a exceção dilatória parcial aduzida pela Requerida e indicar os pontos da matéria de facto que pretende ver provado pelo depoimento das testemunhas.

Em 12/06/2025, veio o Requerente apresentar ampliação do pedido, relativo à liquidação adicional com o n.º 2024 ... no montante de €165.504,31, referente a 2021, passando o valor inicial do processo de € 380.550,88 para € 546 055,19, que resulta do valor inicial de € 380 550,88 + 165 504,31 do valor da ampliação.

Por Despacho de 28/06/2025, O Tribunal Coletivo dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o que faz ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Vd artigos 9.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT e abriu prazo às partes para produzirem alegações escritas, de quinze dias a partir da notificação do despacho, sendo que se concede à Requerida a faculdade de, caso assim o entenda, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pelo sujeito passivo. No mesmo prazo deverá ser processado o pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas de harmonia com os 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.

O processo não padece de nulidades.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1.As questões a dirimir são as seguintes:

- a) Se a exceção dilatória aduzida pela Requerida deve ou não proceder nos termos em que é invocada;

b) Se o pedido de pronúncia deve ou não proceder e em caso de procedência deve ou não a decisão de indeferimento da reclamação graciosa supra identificada ser anulada e consequentemente as liquidações postas em crise.

2 - Matéria de Facto

2.1 – Factos provados

- a) O Requerente é uma pessoa singular com residência no continente que, relativamente aos exercícios de 2019, 2020 e 2021, através das liquidações de IRS nº2023... e nota de compensação nº 2023..., no montante de € 230.417,72, nº. 2023 ... e nota de compensação nº. 2023..., no montante de € 6.479,97 e nº. 2023... e nota de compensação nº 2023..., no montante de € 143.652,99, respetivamente.
- b) Estes atos de liquidação resultam dos atos inspetivos promovidos pelos serviços da Requerida e a realizados a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2023... para o ano de 2019, da Ordem de Serviço n.º OI2023... para o ano de 2020 e da Ordem de Serviço n.º OI2023... para o ano de 2021.
- c) No ano de 2017 o Requerente adquiriu imóveis situados em Área de Reabilitação Urbana da cidade do Porto, nas percentagens de que é titular, tudo conforme documentação junta com a petição que aqui se dá por inteiramente reproduzida para todos os efeitos legais.
- d) Os três prédios objeto de reabilitação urbana estavam todos localizados, em ARU, conforme documentos 9,17 e 22, antes da reabilitação, relativamente ao seu estado de conservação, este variava entre 0,5,07, 0,9 e mau conforme documentos 12,20 e 24.
- e) Operadas as reabilitações o estado de conservação passou para Excelente 3 níveis acima do estado anterior, conforme documentos 13,14,21 e 25.
- f) Nos exercícios de 2019, 2020 e 2021, o Requerente alienou diversas frações dos prédios em questão, tudo como melhor consta na petição e documentos a ela junto, o que aqui se dá por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.
- g) Relativamente aos respetivos exercícios o Requerente apresentou as competentes declarações de rendimentos, nas quais incluiu, no anexo G os valores auferidos com as alienações como mais-valias e outros incrementos patrimoniais.

- h) O Requerente veio a ser o objeto de fiscalização por parte dos serviços inspetivos da AT que consideraram os rendimentos obtidos nos referidos anos como rendimentos de IRS, categoria B, pelo exercício da atividade empresarial de compra e venda de bens imobiliários CAE 68100, cujo registo foi promovido oficiosamente pela Direção de Finanças do Porto, ficando enquadrado no regime de contabilidade organizada nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 28.º do CIRS.
- i) Em resultado deste procedimento da AT, foram por ela promovidas liquidações adicionais antes referidas, contra as quais o Requerente apresentou reclamação graciosa em 31 de maio de 2024, cujo projeto de decisão lhe foi notificado por ofício de 25/10/2024 do Projeto de Decisão da Reclamação Graciosa, informando que era intenção dos serviços indeferir o pedido e para exercer o direito de audição que o Requerente não usou, pelo que a reclamação graciosa veio a ser indeferida, conforme despacho de 24/11/2024 do Chefe de Divisão de Direção de Finanças do Porto.
- j) Como já se viu os imóveis em causa ficam situados em Área de Reabilitação Urbana (ARU), conforme estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro e foram objeto dessa reabilitação através de alvarás de licenciamento para as mesmas e concluídas dentro dos prazos legalmente previstos.
- k) O Requerente nunca contestou o seu registo oficioso pelo exercício da atividade de compra e venda de bens imobiliários CAE 68100 e tem vindo a adquirir vários imóveis que, após reabilitação, vende como foi o caso dos autos.
- l) Os valores em causa estão a ser pagos em processo de execução fiscal, conforme se alcança dos documentos 26,27 e 28 juntos com a petição.
- m) A liquidação n.º 2023..., no valor de € 143.652,99, referente a 2021, foi anulada pela Requerida e substituída pela liquidação n.º 2024..., ora vigente, no montante de €165.504,31, referente a 2021 (Cfr. Doc. n.º 1 – Liquidação de IRS n.º 2024...), procedimento que O Tribunal Coletivo, teve conhecimento com a junção da resposta da Requerida.
- n) Esta liquidação consiste em mera correção/adição de elementos relativos aos mesmos factos tributários subjacentes à liquidação inicial e não de uma nova e autónoma liquidação.

n) Deste modo o valor do Processo foi alterado de € 380.550,88 para € 546 055,19, que resulta do valor inicial de € 380 550,88 + 165 504,31 do valor da ampliação.

o) Em 10/02/2025 apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

2.2 - Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que poderão interessar à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr.artigo123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos juntos aos autos, por elas não contestados.

2.3- Factos não provados

Não se considera a existência de outros factos não provados com relevância para a decisão.

3 - MATÉRIA DE DIREITO

3.1- Apreciação da exceção por falta de objeto

A Requerida veio, em primeira linha, apresentar defesa por exceção por falta de objeto também conhecida como inutilidade superveniente da lide, que ocorre quando, após a ação ter sido proposta, o litígio perde a sua utilidade, seja porque o objeto da ação deixou de existir, seja porque o autor já obteve satisfação do seu direito fora do âmbito da ação, o que obsta a que o Tribunal julgue o caso, pois para além de já ter efeito prático, poderia contradizer o já decidido e aceite pelas partes.

Na sua resposta a AT vem dizer que a exceção por si aduzida é parcial, uma vez que apenas abrange a liquidação n.º 2023..., no montante de €143.652,99, referente a 2021 que foi anulada e substituída pela liquidação n.º 2024..., ora vigente, no montante de €165.504,31, referente a 2021 que foi entregue na caixa postal eletrónica do Via CTT do Requerente, considerando-se este devidamente notificado em 24/12/2024, em data posterior à propositura do presente PPA.

Termos em que considera esta exceção dilatória de inexistência de objeto processual, que deve levar o Tribunal Arbitral coletivo a absolver, parcialmente, a Requerida da instância quanto a essa parte do pedido, em cumprimento do disposto nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º e do CPC, aplicável *ex vi* pelo artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, sob pena de nulidade da decisão, conforme previsto e disposto no artigo 615.º, n.º 1, alínea e) do CPC, aplicável *ex vi* pelo artigo 29.º, n.º1, alínea e) do RJAT.

O Tribunal, por Despacho de 30/05/2025, concedeu 10 dias ao Requerente para se pronunciar.

Analisadas as posições das partes sobre esta matéria verifica-se que a Requerente só através da resposta da Requerida é que teve conhecimento da anulação da liquidação n.º 2023..., no montante de €143.652,99, referente a 2021, portanto, em momento muito posterior ao da constituição do Tribunal Arbitral, que ocorreu a 22/04/2025.

A Requerida pode em qualquer altura e mesmo para além do prazo referido no n.º1 do 13 do RJAT, proceder à anulação dos atos tributários praticados, neste caso só parcialmente, mas dessa anulação têm de extrair-se todos os efeitos processuais e jurídico-tributários, designadamente quanto as custas processuais que neste segmento são da responsabilidade da Requerida, termos em que se julga extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide, relativamente à liquidação n.º 2023..., no montante de €143.652,99 nos termos do disposto nos artigos 277.º, alínea e) 536º e 611.º do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT, procedendo, deste modo, a exceção dilatória por falta de objeto.

Quanto à liquidação adicional objeto de substituição pela Requerida n.º 2024..., no montante de €165.504,31, referente a 2021, não assiste razão à Requerida porque a Requerente veio em tempo pedir a ampliação do objeto do pedido.

Deste modo, defere-se pedido de cumulação de pedidos e o valor do Processo foi alterado de € 380.550,88 para € 546 055,19, que resulta do valor inicial de € 380 550,88 + 165 504,31 do valor da ampliação.

3.2 – Apreciação dos restantes atos de liquidação

O dissídio entre as partes é de direito e reside em saber se os rendimentos obtidos nos exercícios em questão resultaram da atividade de compra e venda de imóveis, isto é, de uma atividade empresarial, tributada em IRS pela categoria B como advoga a Requerida ou como pretende o Requerente, serem tributados pela categoria G nos termos o artigo 71.º, n.º 5 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

A Requerida, em síntese, na sua resposta e suportando-se no relatório dos serviços inspetivos que se transcreve na parte que para o caso interessa”...*que o ponto 12 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de, 30 de Novembro 10, relativo às mais valias da categoria G, é claramente explicitado o seu carácter excepcional: Tratando-se de rendimentos excepcionais, foi ponderado o regime tributário adequado em face da excessiva gravosidade que a tributação englobava poderia gerar, prevendo-se, para esta categoria, um específico regime de tributação, envolvendo uma substancial dedução à matéria colectável.*” (sublinhado nosso)

Reforçando esta visão, dispõe o CIRS no art.º 10.º n.º 1 al. a) Mais-valias - «Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de (...) alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (...)», atribuindo a estes rendimentos uma natureza claramente subsidiária e apenas se não for possível a sua qualificação como rendimentos empresariais e profissionais. (sublinhado nosso).

A propósito, José Guilherme Xavier de Basto¹¹, discorrendo sobre o conceito de mais-valia e a problemática geral da tributação das mais-valias diz-nos que o conceito de rendimento-acréscimo traz para o campo de incidência do IRS ganhos que não são produto de uma actividade económica, mas se devem a factos fortuitos e acidentais, e entre estes se incluem as mais-valias, que são aumentos inesperados do valor dos activos patrimoniais,

porque não são rendimento-produto, dado não constituírem a contrapartida da participação na actividade produtiva, sendo que estas resultam do esforço laboral, da aplicação de capital, da assunção de riscos, e são, por definição, esperados, correspondendo a final ao valor acrescentado na produção (sublinhados nossos).

Ora, para excluir do campo de incidência da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) os ganhos obtidos com a venda das 20 fracções autónomas (declaradas pelo SP A no anexo G) e enquadrá-las – com propriedade - no conceito de mais-valias, tais rendimentos teriam - necessariamente - de ter tido um carácter meramente ocasional ou fortuito que fluiriam para o seu titular sem qualquer esforço seu. Teriam de ser “ganhos trazidos pelo vento”, o que manifestamente não é o caso em análise.

Note-se que, em termos de jurisprudência, tem sido entendido que apenas podem configurar mais-valias os ganhos que, além de tipificados, não reúnam condições, características, que os tornem passíveis de integrarem a categoria de rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, pelo que a actuação dos sujeitos passivos correspondente à aquisição do imóvel, à eventual contratação de uma sociedade para liderar/executar o projecto de reabilitação e em seu nome praticar os actos necessários à concretização do projecto - como sejam a realização da empreitada de reabilitação do mesmo, a constituição da propriedade horizontal, e todos os outros actos até resultarem daí fracções autónomas, dando origem a uma valorização dos bens a alienar - não pode considerar-se como ocasional nem fruto do acaso ou da sorte.

Pelo exposto, está efectivamente em causa o exercício da actividade de compra e venda de imóveis.

Durante o procedimento inspectivo, o SP, no sentido de defender a tributação dos ganhos com a venda dos imóveis como se de rendimentos de mais-valias se tratassem, apresentou-nos pedido formulado à sociedade B... S.A no sentido de colher posição desta entidade sobre a aplicação do n.º 5 do art.º 71.º do EBF (Estatuto dos Benefícios Fiscais) aos rendimentos em causa. A entidade¹⁴, em resposta à solicitação do SP, apresentou a sua interpretação normativa quanto à aplicação do n.º 5 do art.º 71.º do EBF, ressaltando não vincular a AT. No que à matéria diz respeito aquele organismo conclui entender que o n.º

5 do art.º 71.º do EBF prevê um benefício fiscal de natureza objectiva sem atender à natureza e qualidade das pessoas beneficiadas.

A este propósito importa referir que o benefício fiscal em questão apenas tem aplicação aos ganhos de IRS que configurem mais-valias (categoria G), e nas condições previstas no referido normativo, pelo que não se aplica a quaisquer rendimentos enquadráveis na categoria B – rendimentos empresariais, como é o caso aqui em apreço...”

Por sua vez o Requerente, também em síntese, entende que os atos tributários de liquidação aqui em crise padecem de erro quanto pressuposto de facto e de direito; violação do princípio da verdade material e ónus da prova.

Quanto ao erro quanto pressuposto de facto e de direito, considera que a Requerida na tributação que levou a efeito desconsiderou o preceituado no n.º.5 do artigo 71º do EBF, quando, na verdade, as mais-valias geradas pela alienação dos bens imóveis recuperados foram auferidas por sujeitos passivos residentes em território português através de recuperação localizados em área de reabilitação urbana (ARU) e a sua recuperação decorreu nos termos das respetivas estratégias de reabilitação. O procedimento levado a efeito pela Requerida, através do Relatório dos seus serviços inspetivos, é contrário à “ mens legislatoris” ao criar o este regime excecional que visa incentivar a recuperação dos imóveis em ARU, não devendo o mesmo ser aplicado de forma limitar o seu alcance, concluindo pela anulação das liquidações adicionais aqui em crise, por erro sobre o pressuposto de facto e de direito que as suportam.

Quanto à violação do princípio da verdade material, diz que a AT está obrigada no seu procedimento, de acordo com o artigo 58º da LGT, a procurar a descoberta da verdade material, limitando-se a considerar que o Requerente alienou mais do que um prédio e que o mesmo exerceu uma atividade de compra e venda de imóveis, desconsiderando as declarações do Requerente, sem questionar a localização dos imóveis e a natureza das reabilitações, o que gera ilegalidade nas tributações levadas a efeito pela Requerida.

Quanto ao ónus da prova, de acordo com o n.º 1 do artigo 74º da LGT, cabia a AT demonstrar a prova dos factos constitutivos do seu direito à tributação que levou a efeito, desconsiderando as declarações do Requerente.

Assim não pode o facto tributário assente em pressupostos não provados manter-se na Ordem Jurídica, por violação conjunta dos Princípios da Verdade Material e não cumprimento do ónus da Prova, tudo como melhor consta na petição que nessa parte aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

Quid iuris

Resulta da matéria de facto dada como provada que o Requerente adquiriu percentagens de imóveis situados em ARU da cidade do Porto e após emissão de alvarás de licenciamento procedeu às respetivas reabilitações dentro dos prazos legalmente previstos.

Os imóveis após a reabilitação foram constituídos em propriedade horizontal, tendo o Requerente feito as alienações de frações nos exercícios de 2019, 2020 e 2021, declarado os ganhos obtidos como rendimentos categoria G de IRS, com tributação nos termos do nº 5 do artigo 71º do EBF.

Vejamus o que nos diz o CIRS, designadamente no n. 1º. alínea a) do seu artigo 10º que se transcreve:

“Artigo 10.º

Mais-valias

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

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;

(...)”

À luz deste normativo e do conceito de mais-valias consagrado no referido Código e ainda do exercício da atividade empresarial do Requerente, parece ficar afastada a tributação dos ganhos aqui em causa pela categoria G de IRS, na verdade estamos em presença de ganhos obtidos através da alienação de imóveis que após atividade de recuperação e transformação, o que se traduz em ganhos não trazidos “pelo vento”, mas resultantes de atividade empresarial.

Mas a questão não é assim tão linear e se visitarmos o preâmbulo do DL 307/2009, que se transcreve:

“A reabilitação urbana assume-se hoje como uma componente indispensável da política das cidades e da política de habitação, na medida em que nela convergem os objectivos de requalificação e revitalização das cidades, em particular das suas áreas mais degradadas, e de qualificação do parque habitacional, procurando-se um funcionamento globalmente mais harmonioso e sustentável das cidades e a garantia, para todos, de uma habitação condigna.

O Programa do XVII Governo Constitucional confere à reabilitação urbana elevada prioridade, tendo, neste domínio, sido já adoptadas medidas que procuram, de forma articulada, concretizar os objectivos ali traçados, designadamente ao nível fiscal e financeiro, cumprindo destacar o regime de incentivos fiscais à reabilitação urbana, por via das alterações introduzidas pelo Orçamento do Estado para 2009, aprovado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, no Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, e a exclusão da reabilitação urbana dos limites do endividamento

municipal.

O regime jurídico da reabilitação urbana que agora se consagra surge da necessidade de encontrar soluções para cinco grandes desafios que se colocam à reabilitação urbana. São eles:

- a) Articular o dever de reabilitação dos edifícios que incumbe aos privados com a responsabilidade pública de qualificar e modernizar o espaço, os equipamentos e as infra-estruturas das áreas urbanas a reabilitar;*
- b) Garantir a complementaridade e coordenação entre os diversos actores, concentrando recursos em operações integradas de reabilitação nas «áreas de reabilitação urbana», cuja delimitação incumbe aos municípios e nas quais se intensificam os apoios fiscais e financeiros;*
- c) Diversificar os modelos de gestão das intervenções de reabilitação urbana, abrindo novas possibilidades de intervenção dos proprietários e outros parceiros privados;*
- d) Criar mecanismos que permitam agilizar os procedimentos de controlo prévio das operações urbanísticas de reabilitação;*

e) Desenvolver novos instrumentos que permitam equilibrar os direitos dos proprietários com a necessidade de remover os obstáculos à reabilitação associados à estrutura de propriedade nestas áreas

O actual quadro legislativo da reabilitação urbana apresenta um carácter disperso e assistemático, correspondendo-lhe, sobretudo, a disciplina das áreas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana (SRU) contida no Decreto-Lei n.º 104/2004, de 7 de Maio, e a figura das áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística (ACRRU), prevista e regulada no capítulo xi da Lei dos Solos, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 794/76, de 5 de Novembro

Assim, considera-se como objectivo central do presente decreto-lei substituir um regime que regula essencialmente um modelo de gestão das intervenções de reabilitação urbana, centrado na constituição, funcionamento, atribuições e poderes das sociedades de reabilitação urbana, por um outro regime que proceda ao enquadramento normativo da reabilitação urbana ao nível programático, procedimental e de execução. Complementarmente, e não menos importante, associa-se à delimitação das áreas de intervenção (as «áreas de reabilitação urbana») a definição, pelo município, dos objectivos da reabilitação urbana da área delimitada e dos meios adequados para a sua prossecução. Parte-se de um conceito amplo de reabilitação urbana e confere-se especial relevo não apenas à vertente imobiliária ou patrimonial da reabilitação mas à integração e coordenação da intervenção, salientando-se a necessidade de atingir soluções coerentes entre os aspectos funcionais, económicos, sociais, culturais e ambientais das áreas a reabilitar. Deste modo, começa-se por definir os objectivos essenciais a alcançar através da reabilitação urbana, e determinar os princípios a que esta deve obedecer. O presente regime jurídico da reabilitação urbana estrutura as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais: o conceito de «área de reabilitação urbana», cuja delimitação pelo município tem como efeito determinar a parcela territorial que justifica uma intervenção integrada no âmbito deste diploma, e o conceito de «operação de reabilitação urbana», correspondente à estruturação concreta das intervenções a efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana. Procurou-se, desde logo, regular de forma mais clara os procedimentos a que deve

obedecer a definição de áreas a submeter a reabilitação urbana, bem como a programação e o planeamento das intervenções a realizar nessas mesmas áreas. A delimitação de área de reabilitação urbana, pelos municípios, pode ser feita através de instrumento próprio, precedida de parecer do Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P., ou por via da aprovação de um plano de pormenor de reabilitação urbana, correspondendo à respectiva área de intervenção. A esta delimitação é associada a exigência da determinação dos objectivos e da estratégia da intervenção, sendo este também o momento da definição do tipo de operação de reabilitação urbana a realizar e da escolha da entidade gestora

Com efeito, numa lógica de flexibilidade e com vista a possibilitar uma mais adequada resposta em face dos diversos casos concretos verificados, opta-se por permitir a realização de dois tipos distintos de operação de reabilitação urbana. No primeiro caso, designado por «operação de reabilitação urbana simples», trata-se de uma intervenção essencialmente dirigida à reabilitação do edificado, tendo como objectivo a reabilitação urbana de uma área.

No segundo caso, designado por «operação de reabilitação urbana sistemática», é acentuada a vertente integrada da intervenção, dirigindo-se à reabilitação do edificado e à qualificação das infra-estruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização colectiva, com os objectivos de requalificar e revitalizar o tecido urbano. Num caso como noutro, à delimitação da área de reabilitação urbana atribui-se um conjunto significativo de efeitos. Entre estes, destaca-se, desde logo, a emergência de uma obrigação de definição dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património. Decorre também daquele acto a atribuição aos proprietários do acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana. O acto de delimitação da área de reabilitação urbana, sempre que se opte por uma operação de reabilitação urbana sistemática, tem ainda como imediata consequência a declaração de utilidade pública da expropriação ou da venda forçada dos imóveis existentes ou, bem assim, da constituição deservidoses.

As entidades gestoras das operações de reabilitação urbana podem corresponder ao próprio município ou a entidades do sector empresarial local existentes ou a criar. Se estas

entidades gestoras de tipo empresarial tiverem por objecto social exclusivo a gestão de operações de reabilitação urbana, revestem a qualidade de sociedades de reabilitação urbana, admitindo-se, em casos excepcionais, a participação de capitais do Estado nestas empresas municipais. Em qualquer caso, cabe ao município, sempre que não promova directamente a gestão da operação de reabilitação urbana, determinar os poderes da entidade gestora, por via do instituto da delegação de poderes, sendo certo que se presume, caso a entidade gestora revista a qualidade de sociedade de reabilitação urbana e o município nada estabeleça em contrário, a delegação de determinados poderes na gestora. O papel dos intervenientes públicos na promoção e condução das medidas necessárias à reabilitação urbana surge mais bem delineado, não deixando, no entanto, de se destacar o dever de reabilitação dos edifícios ou fracções a cargo dos respectivos proprietários. No que concerne a estes últimos, e aos demais interessados na operação de reabilitação urbana, são reforçadas as garantias de participação, quer ao nível das consultas promovidas aquando da delimitação das áreas de reabilitação urbana e da elaboração dos instrumentos de estratégia e programação das intervenções a realizar quer no âmbito da respectiva execução.

A este respeito, é devidamente enquadrado o papel dos diversos actores públicos e privados na prossecução das tarefas de reabilitação urbana. De modo a promover a participação de particulares neste domínio, permite-se às entidades gestoras o recurso a parcerias com entidades privadas, as quais podem ser estruturadas de várias formas, desde a concessão da reabilitação urbana à administração conjunta entre entidade gestora e proprietários. Especialmente relevante no presente decreto-lei é a regulação dos planos de pormenor de reabilitação urbana, já previstos no regime jurídico dos instrumentos de gestão territorial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 380/99, de 22 de Setembro, como modalidade específica de planos de pormenor, quer no que respeita ao seu conteúdo material e documental quer no que diz respeito às regras procedimentais de elaboração e acompanhamento. Procura-se ainda a devida articulação com os planos de pormenor de salvaguarda do património cultural.

O objectivo visado é, sobretudo, o de permitir uma melhor integração entre as políticas de planeamento urbanístico municipal e as políticas de reabilitação respectivas, sendo, em

qualquer caso, de elaboração facultativa. Importantíssimo efeito associado à aprovação dos planos de pormenor de reabilitação urbana é o de habilitar a dispensa de audição das entidades públicas a consultar no âmbito dos procedimentos de controlo prévio das operações urbanísticas na área de intervenção do plano sempre que aquelas entidades hajam dado parecer favorável ao mesmo. Trata-se de uma significativa simplificação dos procedimentos de licenciamento e comunicação prévia das operações urbanísticas.

Também o controlo de operações urbanísticas realizadas em área de reabilitação urbana é objecto de um conjunto de regras especiais consagradas no presente regime jurídico. Destaca-se, neste aspecto, a possibilidade de delegação daqueles poderes por parte dos municípios nas entidades gestoras, expressa ou tacitamente, o que se faz também acompanhar de um conjunto de regras procedimentais destinadas a agilizar os procedimentos de licenciamento quando promovidos por entidades gestoras. No que respeita aos instrumentos de política urbanística, procuraram reunir-se as diversas figuras que se encontravam dispersas na legislação em vigor, agrupando-se os mecanismos essenciais à materialização das escolhas públicas em matéria de reabilitação. Especialmente inovador no actual quadro jurídico nacional, embora recuperando um instituto com tradições antigas na legislação urbanística portuguesa, é o mecanismo da venda forçada de imóveis, que obriga os proprietários que não realizem as obras e trabalhos ordenados à sua alienação em hasta pública, permitindo assim a sua substituição por outros que, sem prejuízo da sua utilidade particular, estejam na disponibilidade de realizar a função social da propriedade. O procedimento de venda forçada é construído de forma próxima ao da expropriação, consagrando-se as garantias equivalentes às previstas no Código das Expropriações e garantindo-se o pagamento ao proprietário de um valor nunca inferior ao de uma justa indemnização.

Para além de instrumentos jurídicos tradicionalmente utilizados no domínio do direito do urbanismo (por exemplo a expropriação, a constituição de servidões ou a reestruturação da propriedade), permite-se ainda aos municípios a criação de um regime especial de taxas, visando-se assim criar um incentivo à realização de operações urbanísticas. Considerando a especial sensibilidade da matéria em questão, consagra-se um capítulo à participação de interessados e à concertação de interesses, tratando-se especificamente

dos direitos dos ocupantes de edifícios ou fracções. Finalmente, dedica-se o último capítulo à matéria do financiamento, aspecto fulcral na reabilitação urbana. Embora esta matéria não seja objecto de regulamentação exaustiva, não deixa de ser relevante o facto de se prever aqui a possibilidade de concessão de apoios financeiros por parte do Estado e dos municípios às entidades gestoras, abrindo-se ainda a porta à constituição de fundos de investimento imobiliário dedicados à reabilitação urbana. Foram ouvidos os órgãos de governo próprio das Regiões Autónomas e a Associação Nacional de Municípios Portugueses...”

Daqui resulta claro a necessidade de grandes intervenções no sentido da reabilitação que o legislador pretende, com vista à melhoria das cidades e na busca da eliminação das zonas degradadas, traçando, para atingir tal desiderato, medidas de incentivos fiscais, entre outras, através do Orçamento do Estado para 2009 que introduziu alterações no Estatuto dos Benefícios Fiscais, designadamente o seu artigo 99º que introduziu o artigo 71º do Estatuto dos Benefícios Fiscais com a epígrafe de “Incentivos à reabilitação urbana”, com a redação vigente à data dos factos e, na parte que aqui poderá interessar, se transcrevem os n.ºs 5, 23 e 24:

5 - As mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS residentes em território português decorrentes da primeira alienação, subsequente à intervenção, de imóvel localizado em área de reabilitação urbana, são tributadas à taxa autónoma de 5 %, sem prejuízo da opção pelo englobamento.

(...)

23 - Para efeitos do presente artigo, considera-se:

i) ‘Ações de reabilitação’ as intervenções de reabilitação de edifícios, tal como definidas no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, em imóveis que cumpram uma das seguintes condições:

i) Da intervenção resultar um estado de conservação de, pelo menos, dois níveis acima do verificado antes do seu início;

(...)

24 - A comprovação do início e da conclusão das ações de reabilitação é da competência da câmara municipal ou de outra entidade legalmente habilitada para gerir um programa de

reabilitação urbana para a área da localização do imóvel, incumbindo-lhes certificar o estado dos imóveis, antes e após as obras compreendidas na ação de reabilitação, sem prejuízo do disposto na subalínea ii) da alínea a) do número anterior.

A questão de direito essencial que se coloca é a de saber se o Requerente pode usufruir do benefício fiscal previsto no artigo 71.º, n.º 5, do EBF, atendendo à atividade empresarial.

O legislador bem sabendo todas as intervenções necessárias para ocorrer uma reabilitação urbana, que o seu resultado ocasionaria, rendimentos que não seriam fortuitos, mas sim resultantes de atividade, não convocou o conceito de mais-valia do CIRS, mas concedeu que a sua tributação fosse através de uma taxa de 5% desde que resultantes da venda de imóveis reabilitados situados em ARU e que obedecessem às regras estabelecidas para o efeito.

Ao proceder assim, pretendeu, através deste incentivo fiscal, conduzir os operadores a determinados comportamentos e investimentos considerados benéficos para a reabilitação das cidades, convertendo zonas degradadas em zonas habitacionais, premiando a atividade de reabilitação urbana nas áreas assim qualificadas, pelo que os ganhos obtidos seriam tributados à taxa de 5%, sem prejuízo da opção pelo englobamento.

A Requerida nunca pôs em causa a matéria de facto aduzida pelo Requerente, mas tão só, o seu enquadramento declarativo para efeitos de tributação que declarou as vendas dos móveis, por si adquiridos e recuperados – no Anexo G da declaração anual de rendimentos como advenientes de mais-valias imobiliárias (categoria G de IRS), deveriam, no entender da AT, estas ter sido declaradas no Anexo B, pois, pelos elementos recolhidos constatou-se que os rendimentos decorrentes dessas alienações se encontram tipificados como rendimentos de carácter empresarial pela atividade manifesta de compra e venda de bens imobiliários (CAE 68100).

O Tribunal Coletivo entende que o legislador considera que o que releva são as obras de reabilitação levadas a cabo em ARU e os rendimentos assim obtidos, independentemente da sua categoria, usufruir do benefício fiscal previsto no artigo 71.º, n.º 5, do EBF, termos em que declara a procedência do pedido, com a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa e conseqüente anulação das liquidações IRS n.º 2023... e nota de compensação n.º 2023..., no montante de € 230.417,72, n.º. 2023 ... e nota de compensação n.º. 2023..., no montante de € 6.479,97, e liquidação adicional n.º 2024 ... no montante de €165.504,31.

Atendendo a que foi julgada procedente a exceção suscitada pela Requerida uma vez que a liquidação n.º 2023 ... e nota de compensação n.º 2023..., no montante de € 143.652,99, foram anuladas, verificando-se exceção dilatória por falta de objeto ou inutilidade superveniente da lide que se imputa à Requerida.

IV – PEDIDO DE REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E JUROS INDMNIZATÓRIOS

O Requerente pede o reembolso dos valores pagos, acrescidas de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação das liquidações, o Requerente tem direito ao Reembolso das quantias pagas no âmbito do processo de execução fiscal ou do pagamento em prestações, conforme resulta da matéria de facto.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

“1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(...)

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

(...)”

As liquidações impugnadas foram emitidas pela AT por sua iniciativa, sem que o Requerente tivesse influenciado a sua prática, pelo que os erros que as afetam são exclusivamente imputáveis à AT.

Assim, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios, sobre os valores pagos nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, 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, contados desde a data do pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

V – DECISÃO

Face ao exposto, o Tribunal Coletivo Acorda o seguinte:

- a) Declarar procedente e exceção dilatória por falta de objeto referente a liquidação n.º 2023 ..., no montante de €143.652,99, imputável à Requerida;
- b) Anular o Despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa número ...2024... dirigido contra as liquidações de IRS respeitantes aos exercícios 2019, 2020 e 2021, no valor global de € 380.550,88;
- c) Anular as liquidações de IRS n.º2023... e nota de compensação n.º 2023..., no montante de € 230.417,72, n.º. 2023... e nota de compensação n.º. 2023..., no montante de € 6.479,97, que foram objeto da reclamação graciosa n.º. ...2024...;
- d) Anular ainda a liquidação adicional n.º 2024 ... no montante de €165.504,31 que foi objeto de ampliação do pedido oportunamente apresentado;

VI-VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do Processo em € 546 054,99 de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, n.º 1, do CPC, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, n.º2, do RCPAT.

VII-CUSTAS

Fixar o montante das custas em € 8 262,00,00, de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT e do n.º 4 do artigo 22 do RJAT e do artigo 536º n.º3 do CPC, aplicável ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, que ficam a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de julho de 2025

O Tribunal Coletivo,

Fernanda Maças
(Presidente do Coletivo)

Dr. Arlindo José Francisco
(Árbitro Adjunto - relator)

Prof. Doutor Rui Miguel de Sousa Simões Fernandes Marrana
(Árbitro Adjunto)