

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1046/2023-T

Tema: IRS – Mais valias resultantes da alienação de imóveis. Falta de fundamentação.

SUMÁRIO:

A reliquidação (ou liquidação adicional) de IRS emitida pela AT, por ocasião da ausência de declaração do reinvestimento de mais valias imobiliárias até ao termo do prazo legal para o efeito (estipulado no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS), deve conter uma fundamentação expressa das razões de facto e de direito a ela subjacentes (ainda que de forma sucinta ou mesmo por remissão), nos termos do artigo 268.º, n.º 3, da nossa Constituição e do artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da Lei Geral Tributária, não sendo admissível uma fundamentação meramente implícita, presumível ou intrínseca (cf. Acórdão do Douto Supremo Tribunal Administrativo de 21-11-2012, processo n.º 0736/12).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (Presidente), Jorge Bacelar Gouveia (árbitro adjunto) e Nuno Maldonado Sousa (árbitro adjunto relator) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 05-03-2023, acordam no processo identificado nos seguintes termos:

1. Relatório

A..., contribuinte n.º..., residente na Rua ...-..., ...-... Estoril, doravante designado por “Requerente”, requereu a constituição de tribunal arbitral e formulou pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) em matéria tributária, tema que é regulado pelo Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”).

O Requerente peticiona a anulação da liquidação adicional de IRS n.º 2022..., no montante de € 272.553,62, de 28.11.2022, e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2022 ..., relativa ao ano de 2018, que apurou um valor a pagar de € 251.882,36 e a anulação do despacho proferido pelo Exmo. Senhor Diretor Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, em 08-09-2023, de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as identificadas liquidação adicional e respetiva demonstração de acerto de contas. O Requerente peticiona também a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios e indemnização por prestação indevida de garantia.

Para fundamentar o pedido, o Requerente considera que a AT comete “*erro sobre os pressupostos de facto e violação de lei por erro sobre os pressupostos de Direito*” (52.º do PPA), designadamente por não conter fundamentação constitucional e legalmente exigida, e por violar a norma do artigo 10.º, n.º 5, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante designada também por “AT” ou “Requerida”, que sustenta a liquidação impugnada, considerando que esta é um “reliquidação”, feita também com base na declaração de rendimentos do Requerente, e que a afetação feita pelo Requerente da sua habitação permanente a alojamento local constitui o “exercício de atividade profissional e empresarial”, e que o conceito de habitação permanente não se coaduna com a afetação do imóvel a este exercício. Para mais, o “*Requerente não logrou demonstrar, de forma inequívoca, qual deles [imóveis], constituía a sua habitação própria e permanente*”. Conclui a Requerida pela inaplicabilidade do regime do reinvestimento do produto da venda de habitação própria e permanente, pelo que termina peticionando que a ação seja julgada improcedente.

2. Tramitação

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi feito em 22-12-2023 e aceite pelo Presidente do CAAD em 27-12-2023, que, na mesma data, o notificou à Requerida.

Os árbitros identificados e ora signatários manifestaram a aceitação das suas funções no prazo legal. Em 14-02-2024, as Partes foram notificadas da designação dos árbitros e não manifestaram intenção de os recusar, nos termos previstos nas normas do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e nas normas dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. Em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 05-03-2024.

A Requerida apresentou resposta (“R-AT”) em 16-04-2024, tendo junto o processo administrativo (“PA”) na mesma data.

Notificado para o efeito, o Requerente juntou cópia de seis certidões do registo predial em 31-05-2024.

Em 09-10-2024 realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e nela foram ouvidas as testemunhas arroladas pelo Requerente. O prazo para a decisão foi prorrogado por dois meses, por despacho fundamentado que consta da ata desta reunião.

Em 21-10-2024, a Requerida pronunciou-se sobre os documentos juntos pelo Requerente, argumentando que os mesmos não só não permitem comprovar os factos alegados pelo Requerente no qual assentam o seu pedido, como reforçam até o entendimento da AT de que o Requerente não comprovou, de forma inequívoca, de que era o imóvel inscrito na matriz urbana sob o n.º ... constituía a sua habitação própria e permanente, já que, de forma indistinta, utilizava todos os prédios para a exploração de turismo de habitação, todos eles com a mesma morada, a qual corresponde ao seu domicílio fiscal.

Foram apresentadas alegações sob forma escrita pelos Ilustres representantes das Partes.

3. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, em subordinação às normas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, e é competente.

O PPA é tempestivo, considerando que a data-limite para pagamento do ato *sub judicio* foi fixada para 11-01-2023 e ainda antes dessa data, o Requerente apresentou reclamação graciosa, cuja abertura do procedimento foi feita em 20-12-2022. A reclamação graciosa foi indeferida por despacho notificado ao Requerente por ofício datado de 11-09-2023, tendo o Reclamante sido considerado notificado através da caixa postal eletrónica “Via CTT” em 30-09-2023 (PA, p.123). A apresentação do pedido arbitral foi feita em 22-12-2023, antes de decorrido o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes estão devidamente patrocinadas e gozam de personalidade e capacidade judiciárias (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo regime e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades, pelo que cumpre decidir.

4. Questões Decidendas

O objeto do litígio revela-se em duas questões, correspondentes aos dois atos impugnados: (i) saber se a segunda liquidação, ou “reliquidação” (como lhe chama a Requerida), cumpre com os requisitos legais, designadamente quanto à sua fundamentação; (ii) saber se o Requerente tinha a obrigação de provar em que parte do conjunto de prédios em apreço tinha a sua residência própria e permanente.

5. Matéria de facto

Matéria de facto assente

Com base na prova documental e testemunhal produzida, este Tribunal considera assentes os seguintes factos:

- A. Por escritura pública celebrada em 30-08-2004, o Requerente comprou, pelo preço global de € 315.000,00, os seguintes imóveis sítos à ..., freguesia de..., concelho de Reguengos de Monsaraz, descritos na Conservatória do Registo Predial de Reguengos de Monsaraz:
- a) Prédio rústico denominado "...", formado por horta, citrinos e figueiras e por monte de habitação que ocupa a área coberta de 404 m² e a descoberta de 808 m², descrito na ficha n.º ... de 29-12-1995 e inscrito nas matrizes respetivas:
- i. A parte rústica sob o artigo..., que foi ajustada pelo preço parcial de € 70.000,00 e,
- ii. A parte urbana, correspondente ao monte de habitação, sob o artigo..., que foi ajustada pelo preço parcial de € 145.000,00.
- b) Prédio urbano, destinado a habitação, sítio à ..., descrito na ficha n.º ... de 02-04-1993 e inscrito na matriz urbana respetiva sob o artigo 1.210, para o qual foi ajustado o preço de € 100.000,00 [PPA, doc. 1].
- B. Na escritura pública celebrada em 30-08-2004, o Requerente destinou a parte urbana do prédio rústico denominado "...", formado por horta, citrinos e figueiras e por monte de habitação, identificado em A), exclusivamente a sua habitação própria permanente. [PPA, 16.º-18.º e 20.º; doc. 1]
- C. Em 22-12-2005, pela Câmara Municipal de Reguengos de Monsaraz foi atribuído ao Requerente, enquanto titular, o Alvará de Licença de Utilização Turística n.º .../05, relativamente ao empreendimento "...", compreendendo os prédios urbanos descritos no registo predial, na ficha n.º ... de 02-04-1993 e na ficha n.º ... de 29-12-1995, para o uso das edificações como "...". [PPA, 22.º; doc. 3]
- D. Em 22-02-2008, pela Câmara Municipal de Reguengos de Monsaraz foi atribuído ao Requerente, enquanto titular, o Alvará de Licença de Utilização Turística n.º .../2008, relativamente ao empreendimento "...", compreendendo os prédios urbanos descritos no registo predial, na ficha n.º ... e na ficha n.º ... e também na

- ficha n.º..., a classificação definitiva de “Turismo de Habitação”. [PPA, 22.º; doc. 4]
- E. O Alvará de Licença de Utilização Turística n.º .../2008 foi objeto de revisão da classificação para “Empreendimento Turístico – Turismo de Habitação”, por despacho do Presidente da Câmara Municipal de Reguengos de Monsaraz de 08-08-2012. [PPA, 26.º; doc. 4]
- F. A atividade de “Turismo de Habitação” foi exercida pelo Requerente sob o CAE principal 55202 – Turismo no Espaço Rural entre 2008 e 2021, e desde 15.10.2018 que não obtinha quaisquer rendimentos dessa atividade. [PPA, 27.º-28.º; PA, p. 104.].
- G. Em 20-11-2018, pela Câmara Municipal de Reguengos de Monsaraz foi emitido ao Requerente, o “Alvará de autorização de alteração de utilização .../2018”, que titula a alteração de utilização dos edifícios descritos na Conservatória do Registo Predial de Reguengos de Monsaraz, sob o n.º .../... e .../... e inscritos na matriz predial urbana sob o artigo números..., ..., dele constando “Utilização a que foi destinado o edifício: Habitação com a área bruta de construção de 1.054,00 m2. [PPA, 29.º; doc. 6]
- H. Por escritura pública celebrada em 04-12-2018, o Requerente vendeu, pelo preço global de € 1.678.750,00, os seguintes imóveis: [PPA, 30.º; doc. 10 e PA, pp. 9-16]
- a) 58/80 avos do prédio rústico, sito em “...”, composto por horta, pomar de citrinos e noqueiras, com a área de um hectare, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., da secção 006, descrito na Conservatória do Registo Predial e Reguengos de Monsaraz sob o n.º... da freguesia de..., a que atribuiu, para aquele ato, o valor de € 70.000,00;
 - b) Prédio misto denominado “...”, sito em ..., na freguesia de ..., com a área total de um hectare, composto de:
 - i. parte rústica de horta com um hectare, inscrita na respetiva matriz sob o artigo..., da sessão 006, a que atribuiu, para aquele ato, o valor de € 85.000,00;

- ii. A parte urbana de rés-do-chão e primeiro andar destinado a habitação, com 12 divisões e logradouro, com a área coberta de 560 m² e a descoberta de 652 m², inscrita na respetiva matriz sob o artigo 1.209, a que atribuiu, para aquele ato, o valor de € 1.320.000,00;
- c. Prédio urbano sito em ..., na freguesia de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Reguengos de Monsaraz sob o número ... da freguesia de ..., composto de:
 - i. Casa de habitação de rés-do-chão, inscrita na respetiva matriz sob o artigo..., a que atribuiu, para aquele ato, o valor de € 75.000;
 - ii. Casa de habitação de rés-do-chão, arrecadação e terraço, inscrita na respetiva matriz sob o artigo..., a que atribuiu, para aquele ato, o valor de € 128.750,00.
- I. No período entre 30-08-2004 e 04-12-2018, o Requerente tinha o seu domicílio fiscal na parte urbana, correspondente ao monte de habitação, inscrito na matriz sob o artigo ..., do prédio rústico denominado “...”, sito à ..., freguesia de ..., concelho de Reguengos de Monsaraz. [PPA, 36.º; docs. 1 e 10]
- J. Em 10-12-2018, o Requerente comprou, pelo preço de € 1.220.000,00, a fração autónoma “C” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, situado no Estoril, Rua ..., n.º ..., concelho de Cascais, descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais ..., sob o n.... da freguesia do ..., e inscrito na matriz da União das Freguesias de ... e ..., sob o artigo [PPA, 37.º; doc. 9]
- K. Na escritura notarial de compra e venda referida em J), o Requerente declarou destinar o bem adquirido a habitação própria permanente. [PPA, 37.º; doc. 9]
- L. Em 18-06-2019 o Requerente alterou o seu domicílio fiscal para a fração autónoma “C” no Estoril, na Rua ..., n.º ..., concelho de Cascais. [PPA, 38.º; PA, p. 56]
- M. Em 26-06-2019 o Requerente apresentou a sua declaração Modelo 3 de IRS relativa ao período de 2018 e, no Anexo G “Mais-Valias”, o Requerente declarou a alienação onerosa do seguinte artigo matricial, com os valores de aquisição,

realização e de despesas e encargos indicados [PPA, 39.º e 40.º; doc. 11; R-AT, 9.º]:

Campo	Artigo matricial	Valor de realização	Valor de aquisição	Despesas e encargos	Quota-parte (%)
4002	...	1.320.000,00	145.000,00	88.162,63	100,00

- N. Na declaração de rendimentos de 2018, no anexo G, o Requerente inscreveu, no quadro 5, campo 5006 com a epígrafe “valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso crédito)”, o valor de € 1.220.000,00, por referência à campo 4002 do quadro 4. [PPA, 40.º; doc. 11]
- O. Em 27-06-2019 foi emitida pela AT e notificada ao Requerente a liquidação de IRS referente ao ano de 2018, com o n.º 2019..., onde se apurou o valor a pagar de € 20.671,26. [PPA, 39.º; doc. 22]
- P. A liquidação n.º 2019..., onde se apurou o valor a pagar de € 20.671,26, foi gerada pela declaração de rendimentos apresentada pelo Requerente em 26-07-2019. [R-AT, 10.º; doc. 2]
- Q. o Requerente satisfaz a liquidação n.º 2019..., de 27-06-2019, através do pagamento do montante de € 20.671,26. [PPA, 130.º; doc. 22 e doc. 12, “demonstração de acerto de contas”]
- R. Em 28-11-2022, foi emitida pela AT e dirigida ao Requerente a liquidação de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2018, que apurou o valor a pagar de € 272.553,62.¹ [PPA, 40.º; doc. 12]
- S. Com data de compensação em 02-12-2022 foi também emitida pela AT e dirigida ao Requerente a demonstração de acerto de contas n.º 2022..., relativa ao IRS do ano de 2018, contendo estorno da liquidação referida em M) e acerto da liquidação

¹ Em 11.º da sua Resposta ao PPA, a Requerida designa esta liquidação por *reliquidação*.

referida em R), com o saldo apurado de € 251.882,36, com data limite de pagamento em 11-01-2023 [PPA, 40.º: doc. 12]

T. Em 13-12-2022, o Requerente apresentou declaração de substituição Modelo 3 relativa ao período de tributação de 2018, e no seu anexo G, manteve o teor das declarações que contam no quadro 4 - “Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis” e no quadro 5 - “Reinvestimento do valor de realização de imóvel destinado a habitação própria e permanente”, inscreveu: [PPA, 44.º; docs. 12 e 13]

- a. na secção “intenção de reinvestimento”, no campo 5006, “valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito) na aquisição da propriedade de outro imóvel, e/ou de terreno para construção de imóvel, ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel”, o valor de € 1.220.000,00;
- b. na secção “reinvestimento efetuado na aquisição da propriedade de outro imóvel, e/ou de terreno para construção de imóvel, ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel”, subsecção “após a alienação”, campo 5008, o valor de € 1.220.000,00;
- c. no sub quadro A1 “identificação matricial do imóvel objeto de reinvestimento (no território nacional)”, por referência aos campos 5007 a 5011, identificou o imóvel na freguesia com o código ..., tipo “U”, artigo ..., fração “C”, quota-parte %” 100.

U. Em 20.12.2022, o Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação de IRS e demonstração de acerto de contas referidas nas alíneas R) e S) *supra*. [PPA, 4.º: PA, p. 1]

V. Na Informação e Parecer dos Serviços da AT que suportaram a decisão da reclamação graciosa, lê-se, para além de tudo o mais que deles consta: [PA, pp. 100-110]

V. ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER

1. Pretende o reclamante que seja considerado o reinvestimento (parcial) do montante de € 1.220.000,00. na aquisição de um imóvel para habitação própria permanente, ocorrida em 2018.

2. Analisada a base de dados da AT bem como os elementos documentais juntos ao processo, confirmam-se os valores de aquisição e realização declarados.

3. Relativamente ao prédio indicado na linha 4002 e cujo reinvestimento da mais valia obtida é aqui peticionado, aquando da aquisição, de acordo com o que consta da escritura respetiva, datada de 30/08/2004, o mesmo destinar-se-ia a habitação própria permanente do reclamante.

4. Verifica-se, também, que o mesmo fazia parte de um prédio misto (correspondendo a parte rústica ao art. ..., Secção 006) que, em conjunto com os demais prédios alienados, constituíam uma unidade denominada ..., onde foi exercida atividade de alojamento local, possuindo o reclamante o CAE principal 55202 - TURISMO NO ESPAÇO RURAL entre 2008 e 2021.

5. A fim de podermos analisar a questão do reinvestimento parcial do valor de realização obtido com a venda do imóvel indicado na linha 4002, haverá que verificar o preenchimento dos requisitos previstos no n.º 5 do art. 10.º CIRS, de acordo com o qual “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 melhoria 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. Relativamente ao requisito previsto na al. b), tendo o imóvel indicado na linha 4002 sido alienado em 2018 e a confirmar-se a aquisição de novo imóvel no mesmo ano, como referido pelo reclamante, tal poderia ter, eventualmente, enquadramento dentro do prazo de 36 meses posteriores à data da realização.

7. Igualmente, manifestou o reclamante, na declaração de rendimentos relativa ao ano de 2018, a intenção de reinvestir parcialmente o valor de realização apurado com a venda do imóvel, pelo que o requisito previsto na al. c) se encontra preenchido.

8. Relativamente ao requisito previsto na al. a), que implica que o valor obtido com a venda de imóvel afeto a habitação própria permanente seja reinvestido noutra imóvel com o mesmo fim, verificamos, em consulta ao cadastro da AT, que o reclamante em 04/12/2018, data da venda dos imóveis, possuía a sua residência na, Monsaraz.

9. Ora, esta morada corresponde não só à morada do prédio indicado na linha 4002, mas também aos demais prédios urbanos (arts. ... e...), todos destinados a habitação.

10. Em 18/06/2019 o reclamante alterou a sua morada para a Rua ..., n.º..., em Esta morada corresponde ao prédio inscrito sob o art. ...-Fração “C”, da Freguesia ..., adquirido pelo reclamante em 10/12/2018 pelo montante de € 1.220.000,00, referindo-se na escritura que o mesmo seria para habitação permanente e em cuja aquisição pretende que seja considerado o reinvestimento.

11. Nos termos do art. 19º LGT existe uma presunção de que o domicílio fiscal é o local da residência habitual, sendo que esta deverá corresponder à habitação própria permanente do sujeito passivo.

12. Do descrito e não obstante em ambas as aquisições as escrituras referirem que os imóveis se destinariam a habitação própria permanente do reclamante, à data da alinação do imóvel indicado na linha 4002, a morada do reclamante correspondia à do conjunto dos prédios constituintes da propriedade afeta a turismo.

13. Ora, o conceito de habitação permanente não se coaduna com a afetação do imóvel ao exercício de atividade profissional e empresarial.

14. Não obstante o reclamante possuir o seu domicílio fiscal na morada correspondente à referida unidade destinada a turismo, a verdade é que a mesma não poderia ser qualificada como habitação própria permanente, dado se tratar de uma unidade hoteleira/alojamento local com fins empresariais, explorada pelo reclamante.

15. Assim, é nosso parecer que não se encontra preenchido o requisito previsto no n.º 5 do art. 10.º CIRS de que se trata da alienação da habitação própria permanente do reclamante, pelo que não poderá ser aceite a declaração de intenção de reinvestimento da mesma.

16. Relativamente às despesas e encargos declarados, relativamente a este prédio é declarado um montante de € 88.162,63.

17. De acordo com os elementos documentais juntos pelo reclamante, bem como a indicação da proporção das despesas correspondentes a cada imóvel alienado, verifica-se que do montante declarado, € 7.647,47 corresponderiam a despesas com impostos e encargos relativos à escritura e registos do imóvel, que não nos merecem reparo.

18. Os demais € 80.515,15 corresponderiam à despesa com a sociedade de mediação imobiliária, tendo para comprovação desta o reclamante junto cópia da fatura n.º 2018/10, no valor total de € 102.397,50, emitida em 27/11/2018, por B... Unipessoal Lda (NIF...), tendo como descrição “Comissão para remessa de propriedade “...”, sito em ..., em ... da Freguesia de ...”.

19. Consultada a escritura de venda dos imóveis junta pelo requerente verifica-se que da mesma consta a menção à intervenção do mediador imobiliário referido, que corresponde ao emitente da fatura ora junta.

20. Não foi, porém, junto o recibo comprovativo do pagamento da referida fatura, sendo este um documento imprescindível para comprovar o pagamento do valor peticionado, pelo que sem aquele não poderá o mesmo ser considerado a título de despesas e encargos.

21. Do exposto, não nos é possível estabelecer, de forma inequívoca, que o imóvel indicado na linha 4002 do Anexo G e cujo reinvestimento da mais valia o reclamante pretende, possa ser considerado como sua habitação própria permanente, requisito essencial para que o reinvestimento pretendido seja considerado, nos termos do nº 5 do art. 10º, pelo que é nosso parecer que a sua pretensão não poderá ser atendida, pelo que se propõe o indeferimento do pedido.

W. Na Informação e Parecer dos Serviços da AT que suportaram a decisão da reclamação graciosa, na parte que foi elaborada após audição do Requerente sobre o projeto de decisão, lê-se, para além de tudo o mais que deles consta: [PA, pp. 100-110]

VII – Análise e Parecer

1. Analisados os elementos ora trazidos em sede de direito de audição, bem como os esclarecimentos prestados pelo reclamante, verifica-se que a atividade exercida por este, no imóvel alienado é, efetivamente, “Turismo de Habitação”.

2. Quanto ao argumento de que, numa unidade de turismo de habitação, o proprietário teria de aí residir permanentemente, tal não corresponde ao teor do art. 2º da Portaria 937/2008, de 20 de agosto, de acordo com o qual, a natureza familiar é caracterizada pela residência do proprietário OU entidade exploradora OU do seu representante, durante o período de funcionamento. Tem, igualmente, este teor, a informação prestada ao reclamante por parte do Turismo de Portugal e que o mesmo junta.

3. Igualmente e a título meramente de exemplo, refere-se no nº 3, do art. 13º da mesma portaria que o edifício principal dos empreendimentos de turismo de habitação deve dispor de uma sala de estar destinada aos hóspedes que pode ser destinada ao uso do proprietário ou seu representante, quando ali residente.

4. Verifica-se, do teor das normas referidas, que a residência do proprietário é apenas uma das opções permitidas para a classificação como turismo de habitação.

5. Não obstante, o reclamante veio trazer aos autos cópia do Alvará de autorização de alteração de utilização nº 70/2018 datado de 20/11/2018, de acordo com o qual foi autorizada a alteração de utilização dos edifícios sítos em ..., ... (arts. ..., ... e ...) para Habitação.

6. Verifica-se, assim que a utilização do ... foi alterada para habitação antes da data da sua venda.

7. Estando assente que, à data da alienação, o reclamante não possuía alvará que lhe permitisse exercer atividade de turismo de habitação no ... e verificando-se, como atrás referido, que a residência do proprietário desta unidade turística é apenas uma das possibilidades previstas na lei, resta aferir se foram juntos aos autos elementos probatórios que permitam aferir, de forma inequívoca, como pretendido, ser o imóvel correspondente ao art. ..., da Freguesia ... e não outro, a sua habitação própria permanente, entendendo-se como tal o local correspondente ao seu centro de interesses vitais, ocupado e mantido de forma permanente e habitual por si e pelo seu agregado familiar.

8. Tal como referimos em sede de projeto de decisão, o reclamante em 04/12/2018, data da venda dos imóveis, possuía a sua residência na ..., ..., ..., morada esta correspondente não só à morada do prédio indicado, mas também aos demais prédios urbanos (arts. ... e ...), todos destinados a habitação, conforme referido.

9. Dos elementos juntos ao processo não nos é possível aferir tal situação, sem margem de duvidas, sendo que a indicação na escritura de aquisição de que o imóvel se destina a habitação própria permanente não é por si só bastante para comprovar que, à data da alienação, aquele imóvel em concreto corresponderia ou se manteria, efetivamente, afeto à habitação própria permanente do reclamante, nos termos referidos, pelo que não

poderemos dar provimento ao pedido de consideração do reinvestimento da mais valia obtida com a sua alienação.

10. Quanto à comprovação da despesa efetuada com a sociedade de mediação imobiliária, veio o reclamante juntar o respetivo recibo nº RC 2018/1, datado de 29/05/2019, de acordo com o qual foi recebido, em 07/12/2018 o pagamento referente à Fatura nº FT 2018/10, de 27/11/2018, no montante total de € 102.397,50, valor este que poderá ser aceite como despesa e encargo, nos termos do art. 51º, pelo que se comprovam os montantes declarados pelo reclamante não havendo lugar a qualquer correção neste sentido.

X. Na Informação e Parecer dos Serviços da AT que suportaram a decisão da reclamação graciosa, na parte que foi elaborada após audição do Requerente sobre o projeto de decisão, lê-se, para além de tudo o mais que deles consta: [PA, pp. 100-110]:

11. Relativamente aos juros indemnizatórios, nos termos do nº 1 do art. 43º LGT, os mesmos apenas são devidos quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

12. Mesmo que o presente processo fosse deferido na totalidade, não existiu qualquer erro imputável aos serviços, uma vez que a liquidação reclamada resultou de uma omissão declarativa do reclamante, ao não indicar a realização do reinvestimento, nos termos do disposto no nº 4 do art. 57º CIRS e, com isso, ter retardado a liquidação do imposto, pelo que não haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

13. Quanto ao pedido de indemnização, nos termos do nº 1 e 3 do art. 53º LGT, por ter constituído hipoteca voluntária para que a reclamação graciosa produzisse efeito suspensivo, nos termos do art. 69º, al. f) CPPT e 52º LGT, cumpre referir que nos termos do nº 1 do referido art. 53º LGT o devedor que para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos

resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

14. Refere o nº 2 do mesmo que, o referido prazo, não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

15. Ora, sendo que, tal como referido, não se verifica a existência de erro imputável aos serviços na liquidação do imposto aqui reclamada e atendendo a que o prazo de 3 anos referido não se mostra ultrapassado, não haverá lugar a qualquer indemnização nos termos pretendidos.

16. Do exposto, é nosso parecer que não poderá ser dado provimento à presente reclamação, sendo de manter a liquidação reclamada.

VIII – Conclusão

Face ao exposto, atendendo a que o reclamante não apresentou elementos suscetíveis de alterar o sentido da decisão projetada, propõe-se sua convalidação em definitiva, no sentido do indeferimento do pedido.

Y. Sobre a Informação e Parecer dos Serviços da AT que suportaram a decisão da reclamação graciosa, incidiu despacho do Diretor de Finanças Adjunto de 08-09-2023, que foi notificado ao Requerente por ofício de 11-09-2023, nos seguintes termos: [PA, pp. 100-110; PPA, 46.º: doc. 15]:

Concordo, pelo que com os fundamentos constantes da presente informação, na informação elaborada para efeitos de audição prévia e respetivos pareceres considero que o pedido em apreço é de indeferir nos termos propostos infra, convalidando-se em definitivo o projeto de decisão.

Diligências necessárias.

Por delegação

Z. Por não ter sido pago o valor de € 237.890,36 relativo a IRS do ano de 2018, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2023..., para o qual o Requerente foi citado (por citação datada de 01-09-2023), para cobrança coerciva da dívida

exequenda, acrescida de juros moratórios que então se cifravam em € 7.856,23.
[PPA, 47.º; doc. 16]

AA. O Requerente constituiu, em 30-12-2022, hipoteca voluntária sobre a fração autónoma, individualizada pela letra “C”, que constitui o 2.º andar, 3.º andar (águas-furtadas) e dois pisos na torre, destinados a habitação, com um arrumo, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal situado na Rua ..., freguesia do ..., concelho de Cascais, descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais-... sob o número ... da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo..., com o valor patrimonial de € 314.900,00, para efeito de garantia do integral pagamento de dívidas fiscais no valor de € 251.882,36 que respeita ao IRS de 2018, liquidação n.º 2022..., correspondente ao processo de execução fiscal ...2023... e ofereceu essa garantia para suspensão desse processo em 07-08-2023. [PPA, 48.º e 49.º; docs. 17 e 18].

Factos não provados

Com relevância para a decisão da causa, consideram-se como não provados os seguintes factos alegados pelo Requerente no PPA:

- Artigo 17.º do PPA: Que os imóveis identificados em Aa) e Ab) fossem contíguos, por falta de qualquer prova nesse sentido.
- Artigo 37.º do PPA, na parte em que se afirma que tenha sido *“referido na escritura pública de compra e venda que o imóvel foi adquirido para habitação própria e permanente do Requerente e do seu agregado familiar e que na aquisição o Requerente pretendia que fosse considerado o reinvestimento da mais-valia realizada pela alienação do Imóvel I”*. Esta afirmação surge no PPA no mesmo artigo em que se relata a aquisição do imóvel no Estoril, concelho de Cascais por escritura de 10-12-2018, junta como documento n.º 9 (e não n.º 10, com está escrito no articulado). Compulsada a escritura constata-se que dela não consta a alegada menção.

- Artigo 136.º do PPA: O Requerente suportou custos com emolumentos com a prestação de garantia. Não foi apresentada qualquer discriminação, quantificação ou documento comprovativo desses alegados custos.

Fundamentação da seleção da matéria de facto

Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código do Procedimento e do Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os factos dados como provados resultaram do confronto da posição manifestada relativamente a cada facto pelas Partes e da apreciação da prova documental e testemunhal, o que foi feito com base nas regras da experiência, da normalidade e da racionalidade, em conformidade com o previsto no artigo 16.º, alínea e), do RJAT, bem como no artigo 607.º, n.º 5, do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, dos quais resulta que o julgador apreciará livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto. A prova documental encontra-se identificada relativamente a cada facto, junto ao seu relacionamento.

A prova testemunhal promovida pelo Requerente permitiu sobretudo entender a organização do espaço dos prédios e a sua utilização como residência do Requerente no período relevante.

6. Matéria de direito

A posição das partes

Apesar da profusão de factos e de argumentos, tenha-se presente que a presente ação arbitral versa tão-só sobre a “segunda” liquidação de IRS, e o correspondente acerto de contas, que, incluindo juros moratórios contados à data, ascende a € 272.553,62, e a subsequente reclamação graciosa desse ato, que foi expressamente indeferida pela AT. É evidente que todos os factos assentes têm a sua relevância, mas o poder jurisdicional conferido ao tribunal é apenas para apreciação da legalidade dos dois citados atos tributários.

O Requerente considera que a liquidação impugnada (i) padece de falta de fundamentação e (ii) sofre do vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por violação da norma do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.

No que concerne à falta de fundamentação, o Requerente sustenta que, como a segunda liquidação de IRS não foi acompanhada, nem foi precedida de qualquer fundamentação que explicasse a sua razão de ser, o procedimento seguido pela Requerida violou as disposições da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e da Lei Geral Tributária (“LGT”), designadamente nas normas dos artigos 268.º, n.º 3, da CRP e 77.º, n.º 1 da LGT. No entender do Requerente, estes preceitos impunham que a AT exteriorizasse as razões de facto e de direito que a levaram a tomar a decisão de efetuar correções relativamente ao período de 2018. Ainda no tema da falta de fundamentação, o Requerente aduz, em abono da sua tese, que é extemporânea a fundamentação do indeferimento da reclamação graciosa com fundamento na não aceitação do investimento das mais valias imobiliárias, porquanto essa motivação é destituída de qualquer valor enquanto sustentação da liquidação, porque lhe é posterior (PPA, 70.º-72.º). É nesta linha de orientação que conclui pela ilegalidade da liquidação e pela sua consequente anulação.

Baseando-se já no procedimento de reclamação graciosa, cuja decisão é também aqui impugnada, o Requerente considera que a respetiva fundamentação – que subjaz à manutenção da liquidação na ordem jurídica – viola a lei, designadamente a norma do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, que exclui da incidência do imposto os ganhos provenientes da transmissão onerosa de

imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo, quando o valor de realização seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel e esse reinvestimento seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização e o sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação. Entendendo o Requerente que preenche todos os elementos que constam da previsão da norma, considera que a AT a viola, porque não cumpre com a sua estatuição, que é justamente a exclusão da tributação (79.º a 88.º do PPA). O Requerente faz ainda notar a falta de observância pela AT da norma do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, que consagra a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, presunção essa que tem de ser aplicada à individualização e direção postal da sua habitação própria e permanente, nos termos em que ele a apresenta (122.º do PPA).

A Requerida, na sua Resposta ao PPA, defende o mérito da liquidação e foca a sua defesa na não aplicação do regime da exclusão de aplicação das mais valias imobiliárias em sede de IRS, regulado no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS (R-AT, 3.º). Considera que a liquidação impugnada foi uma “reliquidação”, quer dizer, uma nova liquidação, gerada pela não concretização da intenção do reinvestimento cuja intenção foi declarada pelo Requerente na sua primitiva declaração de IRS de 2018, por o Requerente não ter declarado no prazo de três anos a efetivação do reinvestimento em causa (R-AT, 19.º e 20.º). Endente a Requerida que a fundamentação do ato, de facto e de direito, resulta da própria declaração de rendimentos em que manifesta a sua pretensão de reinvestimento (R-AT, 21.º). Sendo a liquidação em causa uma “reliquidação”, a sua fundamentação de facto e de direito “*resulta da própria declaração do Requerente, nos termos em que a fez*” (R-AT, 22.º). Acrescenta ainda que o Requerente demonstra o conhecimento desses fundamentos, porque inscreve essa disciplina na sua posterior reclamação graciosa (R-AT, 23.º).

A Requerida defende também o acerto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, por entender que, fazendo o prédio cuja compra e posterior venda gerou a mais valia em causa, parte de um prédio misto onde foi exercida atividade de exploração turística, com uma única morada postal, que correspondia ao domicílio fiscal do Requerente, cabia a este demonstrar que residia no prédio cuja venda gerou a mais valia em causa, e não noutra (R-AT, 38.º e 39.º), até

porque o conceito de habitação permanente não se coaduna com a afetação do imóvel ao exercício de atividade empresarial (R-AT, 33.º).

Cumpra decidir.

Da falta de fundamentação da liquidação de IRS impugnada

É inegável a garantia constitucional (artigo 268.º, n.º 3, da CRP) da obrigatoriedade de fundamentação dos atos pela Administração, obrigação que é especificamente imposta à AT no comando do artigo 77.º, n.º 2, da LGT. O tema da fundamentação dos atos tributários, da necessidade de ela ser contemporânea do ato tributário e ter de conter os fundamentos de facto e de direito, tem sido debatido até à exaustão e a sua obrigatoriedade é consensual na nossa doutrina² e jurisprudência.³

Embora as disposições legais citadas sejam claríssimas, há que ter presente que as liquidações de IRS obedecem a uma disciplina detalhadamente regulada, são feitas com base nas declarações do contribuinte e o modelo utilizado na notificação da liquidação estabelece uma correspondência direta entre as declarações relativas a rendimentos e deduções. Também o cálculo, passo a passo, que a AT faz para chegar à coleta, a que aplica os pagamentos por conta e as retenções na fonte para chegar ao imposto apurado, é por si inteligível. Não resulta da “demonstração de liquidação de IRS” típica, nem extensa fundamentação, nem indicação das normas que a AT aplicou para apurar o imposto. As normas de incidência estão inscritas na declaração preenchida pelo contribuinte e os valores que são a base do cálculo do imposto foram também introduzidos pelo contribuinte na mesma declaração. Quer dizer, atendendo à natureza do ato específico de liquidação de IRS, parece ser possível entender-se que a referida correspondência entre as secções da declaração e o detalhe da “nota demonstrativa da liquidação do imposto”, satisfaz o cumprimento das garantias constitucionais (artigo 268.º, n.º

² Veja-se, por todos, DIOGO LEITE DE CAMPOS, ET ALI – *Lei Geral Tributária Anotada e comentada*. 4.ª edição, Lisboa, Encontro de Escrita, 2012, pp. 674-687.

³ Veja-se, entre muitos outros, o recente acórdão do STA de 02-02-2022, [JOAQUIM CONDESSO], no processo 03014/11.1BEPRT, disponível em www.dgsi.pt

3 da CRP) e legais (77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT) da fundamentação. Aliás, neste sentido, ainda que a propósito da SISA, o Supremo Tribunal Administrativo, já no seu Acórdão de 27-04-2005 [BRANDÃO DE PINHO], no processo n.º 07/05,⁴ sumariou:

“Dada a sua natureza estritamente vinculada, o seu carácter massivo e os respectivos factos serem «declarados» pelo contribuinte, deve considerar-se suficientemente fundamentada a liquidação de sisa efectuada com aquela base factual e indicação do valor tributável, respectiva taxa e adicional”.

Apesar de se poder aceitar que, nos atos de liquidação de IRS, a obrigação de fundamentação seja cumprida de modo uniforme, utilizando modelos informatizados, atendendo à natureza massiva desses atos, importa garantir que as finalidades do direito à fundamentação são satisfeitas, quer dizer, a transmissão ao contribuinte do raciocínio lógico baseado na aplicação de normas jurídicas identificadas a factos determinados, não pode deixar de ser feita. Nesta linha, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-06-2009 [ISABEL MARQUES DA SILVA], no processo n.º 0246/09, sumariou-se:⁵

“I - A dignidade constitucional do direito à fundamentação (artigo 268.º n.º 3 da Constituição da República) vale de igual modo para os actos tributários e procura acautelar quer a racionalidade da decisão tributária, quer as condições materiais para o adequado exercício dos direitos de defesa por parte dos contribuintes;

II - Nos casos em que a lei não imponha especiais requisitos de fundamentação, o cumprimento do dever de fundamentar por parte da Administração tributária afere-se em face do disposto nos números 1 e 2 do artigo 77.º da LGT e atendendo aos fins visados pelo dever de fundamentação;

III - Nos actos de liquidação de IRS, atenta sua natureza de “processo de massa”, o dever de fundamentação é cumprido pela Administração fiscal

⁴ Disponível em www.dgsi.pt.

⁵ Disponível em www.dgsi.pt.

de forma “padronizada” e “informatizada”, mas sem que possa deixar de observar o disposto no n.º 2 do artigo 77.º da LGT ou de pôr em causa as finalidades do direito à fundamentação;

IV - Estando o conteúdo do acto tributário em sintonia com o resultado do procedimento administrativo de que aos contribuintes foi sendo dado conhecimento pela via adequada e tendo estes reagido contra o acto de indeferimento de reclamação que está na origem do resultado espelhado na liquidação, não se verifica motivo determinante da anulação do acto tributário por falta de fundamentação”.

Veja-se agora se, no caso concreto dos autos, a situação se compreende dentro dos parâmetros da lei assim interpretada. Tenha-se presente a seguinte síntese dos factos provados, cronologicamente anteriores à liquidação impugnada, que foi emitida em 28-11-2022 (facto assente R):

- Em 30-08-2004, o Requerente comprou os imóveis sites à..., freguesia de..., concelho de Reguengos de Monsaraz, devidamente identificados e destinou a parte urbana do prédio citado a sua habitação própria permanente (factos assentes A e B);
- Em 04-12-2018, o Requerente vendeu os imóveis da freguesia de ..., concelho de Reguengos de Monsaraz (facto assente H);
- Em 10-12-2018, o Requerente comprou, a fração autónoma “C” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, situado no Estoril, Rua ..., n.º ..., concelho de Cascais e declarou destinar o bem adquirido a habitação própria permanente (factos assentes J e K);
- Em 26-06-2019, o Requerente apresentou a sua declaração Modelo 3 de IRS relativa ao período de 2018, declarou a alienação onerosa dos imóveis da freguesia de ..., concelho de Reguengos de Monsaraz e inscreveu, no quadro com a epígrafe “valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso crédito)”, o valor de € 1.220.000,00 (factos assentes M e N);

- Com data de 27-06-2019 e com base na declaração de rendimentos de 26-06-2019, foi emitida pela AT e notificada ao Requerente a liquidação de IRS referente ao ano de 2018, no valor a pagar de € 20.671,26 (factos assentes N, O, P);
- Sem que a AT tenha praticado qualquer outro ato, esta emitiu (em 28-11-2022) e enviou ao Requerente uma nova liquidação de IRS, no valor de € 272.553,62, e a demonstração de acerto de contas em que deduziu o valor anteriormente liquidado de € 20.671,26, onde apurou o saldo em dívida de € 251.882,36 (facto assente S).

A sequência dos atos é claríssima e consensual para as Partes. Cumpre apreciar se a liquidação de IRS e a demonstração de acerto de contas impugnadas padecem do vício de falta de fundamentação constitucional e legalmente exigida.

O termo “reliquidação” utilizado pela Requerida, embora não conste dos diplomas legais que disciplinam a matéria, nas suas versões atualmente vigentes, designadamente a LGT, o CIRS e o CPPT, é uma expressão que foi já referida e tratada nas decisões dos Tribunais Superiores da jurisdição administrativa portuguesa e, pelo menos, numa decisão de tribunal arbitral em funcionamento no CAAD,⁶ pelo que não se vê razão para não a utilizar também neste acórdão. Se bem se entende, o termo “reliquidação” utilizado pela Requerida trata afinal de uma segunda liquidação baseada na mesma declaração que o contribuinte fez anteriormente, destinada a transmitir à AT os factos necessários para que esta entidade pudesse efetuar a liquidação do imposto em causa. A liquidação *originária* resulta diretamente dos factos declarados e a *reliquidação* resulta desses mesmos factos e de outros factos que o contribuinte deveria ter praticado posteriormente, sem que o tenha feito.

A tramitação do procedimento de liquidação é traçada, em especial, no CIRS que prevê duas formas de liquidação: (i) a liquidação *comum*, que tem por objeto o rendimento coletável determinado com base nos elementos declarados pelo contribuinte (artigo 76.º, n.º 1, alínea a)) e (ii) a liquidação que se costuma designar por *oficiosa*, que é feita quando o contribuinte não

⁶ O sistema de consulta de jurisprudência arbitral tributária do CAAD apenas identifica a decisão de 20-11-2015, [MARIA MANUELA ROSEIRO], processo nº 161/2015-T.

tenha apresentado declaração de rendimentos e que tem por base os elementos de que a AT disponha (artigo 76.º, n.º 1, alínea b)). É seguro que a liquidação n.º 2019..., emitida em 27-06-2019, foi uma liquidação *comum*, feita com base na declaração de rendimentos que o Requerente apresentou em 26-06-2019. A fundamentação desta liquidação compreende, nos termos específicos em que a fundamentação das liquidações de IRS foi feita, e de que se deu nota, os rendimentos e opções que o Requerente nela inscreveu e no cálculo constante da “nota demonstrativa da liquidação do imposto” respetiva, elaborada pela AT. Importa apurar se esses fundamentos podem servir para efetuar a nova liquidação do mesmo período emitida pela AT em 28-11-2022, designada pela AT como “reliquidação”.

Para além das formas de liquidação que se designaram por *comum* e por *oficiosa*, o CIRS prevê ainda, a liquidação *adicional* prevista no artigo 89.º do CIRS, que ocorre depois de liquidado o imposto, quando haja a fixação de rendimento tributável (artigo 89.º, n.º 1, 2.ª parte). Em consonância, a disciplina geral do procedimento de liquidação, contida na norma do artigo 59.º, n.º 7, do CPPT, regula no sentido de que “*sempre que a entidade competente tome conhecimento de factos tributários não declarados pelo sujeito passivo e do suporte probatório necessário, o procedimento de liquidação é instaurado oficiosamente pelos competentes serviços.*”

É, pois, uma liquidação *adicional* o ato tributário impugnado, por ocorrer depois de ter já sido liquidado o imposto. No caso dos autos, a Requerida afirma que a liquidação impugnada ocorreu por o Requerente não ter não ter declarado o reinvestimento do valor de realização da venda do imóvel que manifestou pretender reinvestir (R-AT, 18.º). Tal situação cai no âmbito da citada norma do artigo 59.º, n.º 7, do CPPT, que obriga à instauração oficiosa pelos competentes serviços da AT, de procedimento de liquidação, que havia de assumir a modalidade de liquidação *adicional* para a fixação do rendimento tributável, prevista no artigo 89.º, n.º 1, 2.ª parte, do CIRS. Existindo esse procedimento, é evidente que a fundamentação da liquidação não era já a declaração de rendimentos apresentada pelo Requerente, mas antes os fundamentos da decisão de fixação de rendimento tributável e liquidação *adicional* do imposto. Há assim que concluir que a liquidação *adicional* impugnada, não foi, por qualquer forma, fundamentada.

Aliás, sobre as situações apelidadas pela Requerida de reliquidação, debruçaram-se já os nossos tribunais administrativos, com conclusão coincidente com aquela que se acaba por acolher. Com efeito, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-11-2012 [ISABEL MARQUES DA SILVA], processo 0736/12,⁷ sumariou-se:

“I – Se do teor da liquidação não consta qualquer explicação, ainda que sumária, que permita esclarecer um destinatário normal sobre o motivo da alteração ao rendimento global que a Administração fiscal operou entre a “primitiva liquidação” e a apelidada de “reliquidação” - sequer que tal diferença de valor resulta de alteração aos rendimentos da categoria G -, o acto de liquidação adicional está ferido de vício de forma de falta de fundamentação, determinante da sua anulabilidade.

II – Não pode extrair-se do não uso da faculdade prevista no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT quaisquer consequências quanto à validade ou invalidade do acto notificado, pois o art. 37.º só tem a ver com a notificação dos actos, destinando-se a estabelecer as consequências das deficiências das notificações e não o regime dos vícios dos actos notificados, daí que no âmbito do art. 37.º a Administração apenas pode suprir as deficiências da notificação, mas não as do acto notificado”.

Já no texto do mesmo Acórdão pode ler-se o seguinte:

“É que do teor desta não resulta qualquer explicação, ainda que sumária, que permita esclarecer um destinatário normal sobre o motivo da alteração ao rendimento global que a Administração fiscal operou entre a “primitiva liquidação” e a apelidada de “reliquidação”, sequer que tal diferença de valor resulta de alteração aos rendimentos da categoria G, pois que a “reliquidação” (e a “liquidação primitiva”) não discrimina os rendimentos tributáveis por categorias.

A recorrente reconhece, aliás, embora por defeito, que assim é, ao alegar que conforme resulta do probatório dado como assente na douta sentença recorrida, a liquidação enviada aos ora recorridos continha o NIF dos contribuintes, número e data da compensação, número e data da liquidação, ano a que respeitam os rendimentos, bem como, a nota demonstrativa da liquidação (nota que contém as operações aritméticas que conduzem ao cálculo do imposto, indicando, também, a descrição das variáveis tais como, o “rendimento global”, as “deduções específicas”, as “deduções à colecta”, etc), mas pretende que dos elementos fornecidos resulta, desde logo, que os recorridos sabiam que a liquidação dizia respeito aos rendimentos do ano de 2003, e que a diferença apurada no rendimento global, só podia ser da (sua) falta de reinvestimento do valor de realização, reinvestimento esse que lhe possibilitou beneficiar da exclusão tributária prevista no art. 10.º do CIRS.

⁷ Disponível em www.dgsi.pt.

Ora, o argumento do “só podia ser” não colhe, pois a lei constitucional e tributária são expressas quanto ao dever de motivar os actos tributários (artigos 268.º, n.º 2 da Constituição da República, 77.º da Lei Geral Tributária e 66.º, n.º 2 do Código do I.R.S), admitindo-a de forma sucinta e mesmo por remissão, mas impondo-a de forma expressa, que não meramente implícita, presumível ou intrínseca, pois, como bem se consignou na sentença recorrida, não incumbe aos contribuintes anteverem, anteciparem ou preverem os motivos que conduziram à alteração da sua situação tributária (cfr. sentença recorrida, a fls. 48 dos autos), antes constitui dever da Administração o de fundamentar nos termos legais os actos tributários e em matéria tributária potencialmente lesivos, sem excepções à regra, ao contrário do que sucede quanto à audição prévia – esta sim, legalmente dispensável, quando a liquidação se faça com base nas declarações dos contribuintes”.

Mais recentemente, na mesma linha jurisprudencial, no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”) de 29-06-2016 [LURDES TOSCANO], processo n.º 08954/15, sumariou-se;⁸

“I - Tendo presente a factualidade constante do probatório, não resulta que a Administração Tributária, em momento prévio ao da dita “reliquidação da declaração de IRS “Modelo 3 – 2ª fase do ano de 2006, nos termos da alínea a) do n.º5 do art.º 10º do [...] (CIRS), em virtude de ter terminado o prazo estabelecido na norma antes referida para suspensão da liquidação do Imposto sobre o produto da alienação do prédio [...], sobre o valor que não foi reinvestido e que foi declarado nos termos da alínea c) do mesmo n.º5 do art.º 10º do (CIRS)”, tenha procedido à notificação dos sujeitos passivos no sentido de os informar sobre a intenção e o sentido da alteração que se propunha efectuar a sua situação tributária relativa ao ano de 2006, pelo que, não pode concluir-se que antes da liquidação tivessem sido facultadas aos impugnantes as razões fácticas e jurídicas que estão na base da liquidação impugnada.

II - Se antes da liquidação nada tinha sido comunicado aos contribuintes sobre a razão de ser da mesma, também não resulta da própria demonstração de liquidação notificada aos Impugnantes qualquer explicação, ainda que sumária, que permita esclarecer um destinatário normal sobre o motivo da alteração ao rendimento global que a Administração Fiscal operou entre a “primitiva liquidação” e a apelidada de “reliquidação”, sequer que tal diferença de valor resulta de alteração aos rendimentos da categoria G, pois que a “reliquidação” (e a “liquidação primitiva”) não discrimina os rendimentos tributáveis por categorias, antes se reportando ao rendimento global.

⁸ Disponível em www.dgsi.pt. Veja-se também, em sentido concordante, o Acórdão do TCAS de 09-07-2020 [JORGE CORTÊS], processo 1043/12.7BELRS.

III - O art. 37.º do CPPT só tem a ver com a notificação dos actos, destinando-se a estabelecer as consequências das deficiências das notificações e não o regime dos vícios dos actos notificados, daí que no âmbito do art. 37.º a Administração apenas pode suprir as deficiências da notificação, mas não as do acto notificado.

IV - Ora, no caso dos presentes autos, o vício não é apenas da notificação, dele enferma o próprio acto notificado, pois a questão que lhe foi trazida pelo impugnante respeitava à legalidade formal da própria liquidação, que não à notificação desta.

No presente caso, a liquidação adicional de IRS impugnada não é acompanhada, nem tão-pouco foi precedida, de qualquer fundamentação. Tem, pois, razão o Requerente ao defender que a falta de fundamentação da liquidação impugnada viola os artigos 268.º, n.º 3, da CRP e 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, que exigiam que a AT exteriorizasse, de forma expressa, as razões de facto e de direito que a levaram a emitir uma liquidação *adicional* de IRS relativamente aos rendimentos do ano de 2018. De facto, se é legalmente permitida uma fundamentação sucinta ou mesmo por remissão, já não será admissível uma fundamentação meramente implícita, presumível ou intrínseca. Tal como também defendido pelo Requerente, e resulta da jurisprudência citada pelo mesmo no PPA, à luz do princípio da proibição da fundamentação *a posteriori*, não é relevante, para aferir da legalidade da liquidação de IRS impugnada, a fundamentação (posteriormente) incluída na decisão de indeferimento da reclamação graciosa impugnada.

Procedendo o pedido do Requerente relativamente ao vício de falta de fundamentação da liquidação de IRS impugnada, cumpre ao Tribunal Arbitral declarar ilegal e anular a mesma liquidação, o que se determina. Com o reconhecimento da procedência do vício de falta de fundamentação, considera-se prejudicado o conhecimento dos outros vícios suscitados pelo Requerente.

Está obviamente ferida de ilegalidade a decisão de indeferimento tomada na reclamação graciosa, por se reportar a um ato tributário desconforme com a lei.

Dos juros indemnizatórios

No PPA, o Requerente peticionou o pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante de € 20.671,26, apurado com base na liquidação de n.º 2019..., emitida em 27.06.2019. Note-se que esta liquidação não foi impugnada na presente ação arbitral. Acresce que, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, apenas são devidos juros indemnizatórios quando se demonstre “*que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”. O Requerente não alegou qualquer erro imputável à AT neste âmbito.

Quanto ao montante pago nos termos da liquidação de IRS objeto da presente ação arbitral, o Requerente não indicou ou demonstrou o montante pago e o montante por pagar. Acresce que, como determinou o Supremo Tribunal Administrativo, “*Não são devidos juros indemnizatórios, por não se apurar a existência de erro imputável à Administração sobre os pressupostos de facto e de direito do acto de liquidação, que foi anulado com exclusivo fundamento em vício de forma por falta de fundamentação*” (Acórdão de 01-10-2008, processo n.º 0244/08).

Por estes motivos, há que julgar improcedente o pedido do Requerente de pagamento de juros indemnizatórios.

Da indemnização por prestação indevida de garantia

Como se referiu no julgamento da matéria de facto, a alegação produzida pelo Requerente, em 136.º do PPA, no sentido de ter suportado custos com emolumentos com a prestação de garantia, não ficou assente. A existência desse facto é elemento constitutivo do direito à indemnização pretendida pelo Requerente e a sua não verificação conduz, inevitavelmente, à improcedência deste pedido.

Acresce que, estando em causa uma hipoteca voluntária, nunca haveria lugar a indemnização por prestação indevida de garantia ao abrigo do artigo 53.º da LGT. Conforme se pode ler no

sumário do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-10-2018, processo n.º 0469/14.6BELRS 033/18:

“I - No caso concreto dos autos, em que a garantia prestada para suspender a execução, foi uma hipoteca, esta garantia real não pode ser entendida como uma garantia equivalente à garantia bancária para efeitos dos artºs 53º nº 1 da LGT e 171º do CPPT.

II - Com efeito, esta hipoteca voluntária, em princípio só terá custos emolumentares, de constituição e registo. Assim, não pode dizer-se que estejamos perante uma garantia equivalente à garantia bancária.

III - É no entanto certo que o recorrido pode ter outros danos para além dos prejuízos decorrentes do pagamento de emolumentos. Assim é de admitir a possibilidade de o pedido indemnizatório ser efectuado em processo autónomo onde se possam averiguar com mais acuidade os danos que o interessado possa ter sofrido (este deve especificar os concretos prejuízos) à semelhança do que estipula o artº 53º nº 3 da LGT para a garantia bancária e seguro caução”.

Pelo exposto, não restam dúvidas quanto à improcedência do pedido de indemnização por prestação indevida de garantia.

7. Decisão

Pelas razões expostas este Tribunal Arbitral coletivo delibera:

- I. Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação de IRS, respeitante ao ano de 2018, n.º 2022..., no montante de € 272.553,62, de 28-11-2022, e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2022..., relativa também ao ano de 2018, que apurou um valor a pagar de € 251.882,36;**

- II. Julgar procedente o pedido de anulação do despacho proferido pelo Exmo. Senhor Diretor Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, em 08-09-2023, de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as**

identificadas liquidação adicional e respetiva demonstração de acerto de contas.

III. Absolver a Requerida do pedido de pagamento dos juros indemnizatórios e de indemnização por prestação indevida de garantia.

IV. Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo, em razão do decaimento.

8. Valor do processo

Nos termos do artigo 3.º, n.º 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e cumprindo com a previsão do artigo 306.º, n.º 2, do CPC e do artigo 94.º, n.º 2, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) e alínea e) do RJAT, fixa-se ao processo o valor de € **272.553,62**, conforme indicado pelo Requerente no PPA.

9. Custas

O valor da taxa de arbitragem é fixado em € **4.896,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, e fica a cargo da Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 30 de dezembro de 2024

O Tribunal Arbitral,

(Rita Correia da Cunha, árbitro presidente)

(Jorge Bacelar Gouveia, árbitro adjunto)

(Nuno Maldonado Sousa, árbitro adjunto relator)