

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 639/2024-T

Tema: IRS – Mais-valias; reinvestimento; obras – inscrição das alterações na matriz

SUMÁRIO:

A execução de obras de melhoramento que não sejam declaradas para efeitos de inscrição matricial ou que não sejam aptas a determinar a variação do VPT do prédio não obedecem aos requisitos de que a lei faz depender a exclusão da tributação em mais-valias imobiliárias, nos termos conjugados dos artigos 10.º, n.ºs 5 e 6, al. b), do CIRS e 13.º, n.º 1, al. c), do CIMI.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A... (doravante Requerente), NIF ..., solteira, maior, residente na Rua ..., ... em... tendo sido notificada, em 16 de Fevereiro de 2024, da decisão de reclamação graciosa que apresentou, no âmbito do processo tributário n.º ...2022..., em 21 de Dezembro de 2022, dirigida ao Serviço de Finanças de ..., não se conformando com a respectiva decisão, veio requerer a constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, invocando fundamentos de facto e de Direito por forma a arguir e obter a declaração de ilegalidade da posição da Administração Tributária.

É demandada a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 10 de Maio de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e, automaticamente, notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro deste Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar (artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 16 de Julho de 2024.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou Resposta, em 24-09-2024, na qual se defende por impugnação, e juntou o Processo Administrativo (PA). Na mesma data, a Requerida juntou um Despacho de Revogação Parcial do acto recorrido.

Notificada a Requerente, por despacho de 30-09-2024, para se pronunciar, querendo, sobre a mencionada revogação parcial e, designadamente, dizer se pretendia ou não a prossecução destes autos, a mesma manteve-se inerte.

Por despacho de 18-11-2024, dispensou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por não haver prova complementar a produzir, e determinou-se, ademais, que o processo prosseguisse com alegações escritas, de facto e de direito, por prazo simultâneo de 15 (quinze) dias (art. 120.º do CPPT ex vi art. 29.º, n.º1, al. a), do RJAT).

As partes não apresentaram alegações.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação aqui posta em crise, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), b) e c) todos do RJAT.

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

A acção é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A. Em 31-10-2018 de 2018, A Requerente vendeu a casa destinada à sua habitação própria e permanente sita na freguesia de ..., em Lisboa, pelo valor de 132.000,00€ (PA).
- B. Aquando da alienação, a Requerente amortizou o empréstimo, relativo à aquisição desse mesmo imóvel, no montante de 67.466,72€ (PA).
- C. Em 14-12-2017, a Requerente adquiriu, por compra, metade de outro imóvel, também destinado a sua habitação própria permanente, na freguesia e concelho de ... pelo preço global de 115.000,00€, dos quais 95.750,00€ foram financiados por empréstimo bancário, contraído junto do B... S.A. (PA).

- D.** Neste imóvel sito em ..., entre o final do ano de 2018 e o mês de Julho do ano de 2019, a Requerente efectuou obras de melhorias no valor de 48.226,20€ (PA).
- E.** Na sua declaração IRS referente ao ano de 2018, a Requerente declarou os montantes da compra e da venda do imóvel sito em Lisboa e a sua intenção de reinvestir o valor de realização, deduzido do montante amortizado do empréstimo contraído para aquisição desse mesmo imóvel (PA).
- F.** A Requerente não declarou o investimento que fez na compra e na realização de obras na nova habitação própria permanente adquirida em 2017 e sita em ..., pelo que a AT emitiu uma liquidação corretiva de IRS, com o n.º 2022..., no valor de 8.399,64€ (PA).
- G.** Na sequência, a Requerente apresentou uma Declaração modelo 3 de IRS de substituição, bem como apresentou Reclamação Graciosa, a que foi atribuído o n.º ...2022..., com data de abertura em 21-12-2022, na qual reclamou, da sobredita liquidação adicional, o montante de 8.013,80€ (PA).
- H.** Em 09-02-2024, por despacho do Chefe de Finanças de ..., registado em 16-02-2024, a AT indeferiu a reclamação graciosa, sustentando que os valores investidos na melhoria do novo imóvel adquirido para habitação própria permanente e sito em ... só seriam relevantes se a requerente: (i) tivesse requerido a inscrição na matriz das alterações, no prazo de 48 meses desde a data da realização; e (ii) demonstrado que o imóvel adquirido necessitava de obras de recuperação imprescindíveis para o tornar habitável (PA).
- I.** O presente pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 09-05-2024, tem por objeto a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022..., bem como do precedente acto de liquidação de IRS n.º 2022..., referente ao período de tributação de 2018 (SGP do CAAD e PA).

J. A Subdiretora-Geral para a área de Gestão Tributaria - IR, com os fundamentos da informação n.º 305/2024, da Direção de Serviços do IRS (DSIRS), procedeu à revogação parcial da liquidação impugnada, no concernente ao valor reinvestido na aquisição do novo imóvel, no valor de € 9.625,00, em despacho do qual, entre o mais, se apreende o seguinte:

“IV – Factos/Apreciação

1. Em 28/06/2019, a requerente, submeteu a declaração de rendimentos, modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2018, n.º ... - 2018 - ... -..., indicando a união de facto e a opção de tributação conjunta de rendimentos, com rendimentos declarados nos anexos A e G.

No quadro 4 do anexo G consta, na requerente:

• Realização, Ano 2018/10 – 132.000,00€; Aquisição, Ano 2011/06, 60.000,00€; Despesas e encargos – 8.118,00€. (...-U-..., fração C - 100%).

No quadro 5:

• campo 5005 (Valor em dívida do empréstimo...) 67.500,00€

• campo 5006 (Valor de realização que pretende reinvestir ...) 52.000,00€

2. Em 02/07/2019 a referida declaração, deu origem à liquidação n.º 2019... com o montante a pagar no valor de 385,84€.

3. Em 28/11/2022, essa declaração foi reliquidada, liquidação n.º 2022..., apurando-se um montante a pagar de 8.399,64€.

4. Em 21/12/2022, apresentou declaração de IRS mod.3 de substituição, relativa ao ano de 2019, n.º ... - 2019 - ... - ..., com o anexo G, com o campo 5009 (Valor de realização reinvestido no primeiro ano seguinte ...) preenchido com o valor de 52.172,40€.

(...-U-..., Fração C, 100%)

5. A declaração mencionada no ponto anterior não foi liquidada (estado “Declaração não Liquidável”).

6. Em 21/12/2022, inconformada com a situação, apresentou reclamação graciosa, registada sob o n.º ...2022..., contra o ato de liquidação, acerto ano de 2018.

7. *Em síntese, vem alegar que na declaração respeitante ao ano de 2018 declarou que iria reinvestir, mas, por lapso, na declaração referente ao ano de 2019, não foi mencionado o respetivo reinvestimento, facto que já corrigiu, pois apresentou uma declaração de substituição para aquele ano.*

8. *Em 09/02/2024, por despacho da Chefe de Finanças de..., foi o pedido indeferido, considerando que o valor alegadamente reinvestido em obras de remodelação, não podiam ser consideradas para efeitos da exclusão prevista no n.º 5 do art.º 10 do CIRS, pois não se trataram de obras de ampliação/reconstrução do imóvel cujo resultado final se refletiu na matriz.*

9. *Inconformada com o indeferimento, interpôs o presente pedido arbitral, por considerar que o reinvestimento deverá ser considerado, quer quanto ao imóvel adquirido em 2017, quer nas obras que efetuou de melhoria no mesmo.*

(...)

11. *Alega a recorrente que reinvestiu parcialmente o valor de realização, na compra de nova habitação própria e permanente nos 24 meses anteriores à alienação e em obras de melhoramento do imóvel.*

12. *Quanto ao valor reinvestido na compra do imóvel, verifica-se através da escritura que o mesmo foi adquirido em compropriedade e com recurso ao crédito no valor de 95.750,00€, pelo que tendo em conta que a requerente apenas adquiriu metade do imóvel, e abatendo a parte que lhe corresponde no empréstimo concedido para a aquisição, apura-se um reinvestimento no valor de 9.625,00€. ((115.000,00€-95.750,00€)/2)).*

13. *Efetivamente é entendimento aceite quer na doutrina quer na jurisprudência que a parte relativa a empréstimo bancário não constitui investimento do valor de realização do imóvel, nem tal é alegado pela requerente.*

(...)

20. *No entanto, será de considerar o reinvestimento na aquisição do imóvel ...-U-..., Fração C, no valor de 9.625,00€ (conforme explanado no ponto 12 da presente informação).*

21. Assim deve ser revogado parcialmente a liquidação vigente considerando-se o reinvestimento parcial realizado.” (PA).

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

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

A convicção do Tribunal fundou-se na análise do Processo Administrativo (PA), mormente em documentos dele constantes, conforme está reflectido em relação a cada facto considerado provado.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. QUESTÃO A DECIDIR

Revogado parcialmente o acto sob impugnação, adiante irá declarar-se a extinção parcial da instância, por inutilidade superveniente parcial da lide, de harmonia com o disposto na al. e) do artigo 277.º do CPC, aplicável *ex vi* da al. e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

O dissenso resume-se agora a saber se o investimento realizado em obras de melhoramento do imóvel, no caso concreto, deve ou não ser considerado para efeitos de exclusão da tributação em mais-valias imobiliárias.

2 - APRECIÇÃO

2.1 – REGIME JURÍDICO RELEVANTE E APLICÁVEL AOS FACTOS

CIRS - 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;

4 - O ganho sujeito a IRS é constituído:

a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso...;

(...)

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

a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

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

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

(...)

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

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

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

2.2 – O ENTENDIMENTO DA REQUERENTE

Em síntese, a Requerente defende a sua posição nos seguintes termos:

- ... a AT indeferiu a reclamação graciosa, sustentando que os valores investidos na melhoria do novo imóvel adquirido para habitação própria permanente e sito em ..., só seriam relevantes se a requerente: (i) tivesse apresentado uma declaração modelo 1 de IMI ou seja um pedido de nova avaliação, no prazo de 48 meses após a aquisição do aludido imóvel; e (ii) tivesse demonstrado que as obras eram necessárias para habitar o imóvel.

- ... a requerente demonstrou que tais obras eram de facto necessárias para que o imóvel adquirido se tornasse habitável, por quatro pessoas, sendo duas delas menores, com idades à data de 6 anos e de 2 meses, alegações e provas que foram juntas nomeadamente à reclamação apresentada;

- Assim considera a requerente que tem efectivo direito a que se considere como reinvestimento os seguintes montantes:

a. A sua parte (50%) no preço do nova casa no parte em que não foi financiada pelo empréstimo bancário, ou seja OITO MIL SEISCENTOS E VINTE CINCO EUROS (€ 8.625,00)...

b. O valor das obras efectivamente e absolutamente necessárias levadas a efeito e concluídas no novo imóvel que comprou, sito e..., para sua habitação própria e permanente, ou seja, os referidos QUARENTA E OITO MIL DUZENTOS E VINTE SEU EUROS E VINTE CÊNTIMOS (€ 48.226.20) correspondentes às faturas no valor total de € 52.172,40 menos os valor de € 3.946,20 com gastos em eletrodomésticos.

- ... de acordo com o regime plasmado no artigo 10.º do Código do IRS, o regime do reinvestimento abrange o valor de aquisição dos novos imóveis e, cumulativamente, o valor das melhorias feitas nesses imóveis.

- ... a imposição da Autoridade Tributária, relativa à apresentação de uma declaração modelo I de IMI no prazo de 48 meses contados da data da compra do imóvel sito em ..., só é aplicável se as melhorias implicarem uma alteração do valor patrimonial tributário do imóvel, como por exemplo acontece com a alteração de áreas, a alteração do uso ou a alteração de alguns elementos estruturais, o que no caso em concreto não ocorreu nem poderia ocorrer por via das obras realizadas, pelo que, assim sendo, não pode ser imposta tal obrigatoriedade, em casos em que tais obras não têm impacto no valor fiscal tributário do imóvel, como sucede com a maioria das remodelações/melhorias dos interiores e como, seguramente aconteceu no caso em apreço.

- Adicionalmente, também parece claro à requerente que a Administração Tributária não pode avaliar a “necessidade” das obras de melhorias dos imóveis, sendo certo que este requisito não está previsto na lei e a Administração Tributária não tem poder para fazer esta avaliação de forma discricionária, como fez neste caso.

- Tendo em conta as premissas expostas, o valor da mais-valia sujeita a tributação é de apenas € 3.623,71 e não de € 30.441,00 como considerou a Administração Tributária, pelo que, em resultado do demonstrado, a requerente tem direito a um reembolso de aproximadamente OITENTA E NOVE POR CENTO (89%) do valor de € 8.013,80 que pagou em 2022/2023.

2.3 – O ENTENDIMENTO DA REQUERIDA

Mantendo a posição que levou ao indeferimento da RG no que tange às despesas com as obras de melhorias no imóvel, alega a Requerida, em resumo:

- Já no que concerne às despesas com as melhorias efetuadas no imóvel, melhor identificado nos autos, como reinvestimento do valor de realização da venda ocorrida em 2018, conforme salienta a pronúncia da DSIRS junta aos autos, que damos por reproduzida, neste pormenor, na parte relevante, a pretensão da ora Requerente não pode proceder, com os seguintes fundamentos:

“14.Quanto ao valor despendido nas obras efetuadas no imóvel adquirido, como foi explanado na informação e despacho da reclamação graciosa, o mesmo só poderia ser considerado para efeitos de reinvestimento nos termos do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS, se as obras tivessem sido objeto de comunicação para efeitos matriciais, conforme decorre da interpretação do disposto na alínea b) do nº 6 do mesmo artigo que impõe a exigência de inscrição na matriz das obras em causa.

Da interpretação conjugada dos dois preceitos citados decorre que nem todas as obras que se efetuem num imóvel são obras de melhoramento para efeitos de exclusão de tributação, mas apenas podem ser consideradas aquelas que impliquem uma alteração do valor patrimonial tributário (VPT).

15.Veja-se que, nos termos do art.º 13.º, n.º 1, al. d), do CIMI:

“1 - A inscrição de prédios na matriz e a atualização desta são efetuadas com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo, no prazo de 60 dias contados a partir da ocorrência de qualquer dos seguintes factos:

(...) d) Concluírem-se obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio”.

16.Em síntese, tendo em conta a exigência de inscrição na matriz das obras de melhoramento em causa, constante do art.º 10.º, n.º 6, al. b), do CIRS, só são abrangidas, as obras que impliquem uma alteração do VPT, nos termos referidos no art.º 13.º do CIMI.

17.Isto é, não basta efetuar o reinvestimento em obras, é exigido que as obras sejam de tal ordem relevantes que impliquem uma alteração matricial e, em consequência, a sua efetiva inscrição na matriz no prazo legalmente previsto, procedimento que não foi adotado pela requerente.

(...)

19. Nestes termos, não pode ser dado provimento à pretensão da requerente no que respeita à consideração do montante despendido em obras de melhoramento do imóvel como reinvestimento do valor de realização da venda ocorrida em 2018.”

2.4 – DECIDINDO,

No caso em apreço, emerge da prova, além do mais:

- que no imóvel sito em ..., entre o final do ano de 2018 e o mês de Julho do ano de 2019, a Requerente efectuou obras de melhorias no valor de 48.226,20€ (Facto D);

- que a Reclamação Graciosa foi indeferida porque a Requerente não logrou provar nem que tivesse requerido a inscrição na matriz das alterações levadas a efeito por via das obras realizadas no imóvel, no prazo de 48 meses desde a data da realização, nem que o imóvel adquirido necessitava de obras de recuperação imprescindíveis para o tornar habitável (Facto H).

Assim, ao invés do por si alegado, a Requerente não demonstrou que tais obras eram de facto necessárias para que o imóvel adquirido se tornasse habitável, por quatro pessoas, sendo duas delas menores, com idades à data de 6 anos e de 2 meses.

Por outro lado, invoca a Requerente que a apresentação de uma declaração modelo I de IMI só é aplicável se as melhorias implicarem uma alteração do valor patrimonial tributário do imóvel, o que no caso em concreto não ocorreu, pelo que lhe não pode ser imposta tal obrigatoriedade.

Afigura-se que a pretensão da Requerente não tem apoio legal, porquanto, como se evidencia, o gasto com as obras realizadas no imóvel só poderia ser considerado, para efeitos de reinvestimento nos termos do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS, se as obras tivessem sido objeto de comunicação para efeitos matriciais, conforme decorre da interpretação do disposto na alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo, que impõe a exigência de inscrição na matriz das obras em causa.

Da conjugação destes preceitos com o do art.º 13.º, n.º 1, al. d), do CIMI, resulta claro que nem todas as obras que se efetuam num imóvel são obras de melhoramento para efeitos de exclusão de tributação, mas apenas podem ser consideradas aquelas que impliquem uma alteração do valor patrimonial tributário (VPT). Dito por outras palavras, não basta reinvestir em obras, mais do isso é necessário que as obras sejam de tal ordem relevantes que motivem uma alteração matricial, bem assim a sua efetiva inscrição na matriz, no prazo legalmente previsto, procedimento legal que a requerente não observou.

Com efeito, previne o artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil que não podemos atender a uma interpretação “*que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*” Na lição de BAPTISTA MACHADO, ter-se-á de ter como assente que o texto da lei constitui o ponto de partida do processo hermenêutico e também um seu limite, na medida em que não é possível considerar aqueles sentidos que não tenham nas palavras da lei qualquer apoio (Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, págs. 182, 188 e 189).

Enquanto tal, não há como contornar o imperativo que a al. b) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS estabelece, no sentido de que não beneficiará da exclusão de tributação em mais-valias o reinvestimento em obras, quando o adquirente não requer a inscrição na matriz, do imóvel ou das alterações, nos 48 meses posteriores à data de realização.¹

A Jurisprudência acolhe abertamente esta solução, mormente no Acórdão do TCAS, de 25-11-2021, prolatado no P. n.º 359/10.1BECTB, no qual sumariou:

(...)

“III. Nem todas as obras que se efetuam num imóvel são obras de melhoramento, para efeitos de exclusão de tributação das mais-valias.

IV. Atenta a exigência de inscrição na matriz das obras de melhoramento, constante do art.º 10.º, n.º 6, al. c), do CIRS, não pode deixar de se interpretar que apenas são abrangidas,

¹ De harmonia com esta interpretação, v. JOSÉ XAVIER DE BASTO, IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, p. 415; PAULA ROSADO PEREIRA, Manual de IRS, 2.ª Ed., Almedina, 2019, pp. 232-233.

no âmbito da al. a) do n.º 5 do mesmo art.º 10.º, as obras que importem uma alteração do VPT, nos termos referidos no art.º 13.º do CIMI.”²

Mais desenvolvidamente e buscando os ensinamentos de José Xavier de Basto (Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, pág. 415) e de André

Salgado de Matos (CIRS anotado, ed. do Instituto Superior de Gestão, pág. 168.), também se colhe neste aresto:

“Portanto, no caso de obras de melhoramento suscetíveis de consubstanciar reinvestimento para efeitos do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS, é não só necessário que as obras se iniciem no prazo previsto, mas também que as mesmas sejam objeto de comunicação para efeitos matriciais.

Esta obrigação de comunicação para efeitos matriciais permite concluir que nem todas as obras que se efetuam num imóvel são obras de melhoramento para efeitos de exclusão de tributação.

Veja-se que, nos termos do art.º 13.º, n.º 1, al. d), do CIMI:

“1 - A inscrição de prédios na matriz e a atualização desta são efetuadas com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo, no prazo de 60 dias contados a partir da ocorrência de qualquer dos seguintes factos:

(...) d) Concluírem-se obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio”.

(...)

Se as obras em causa não estão abrangidas pelo art.º 13.º do CIMI, não são elegíveis para efeitos do art.º 10.º, n.º 5, do CIRS, porquanto, como referimos, o seu n.º 6, al. c), faz depender a exclusão da tributação, entre outros, da correspondente declaração matricial, impondo, pois, que se trate de obras que impliquem uma alteração do valor matricial.”

² No mesmo sentido, v. o Acórdão do STA, de 17.12.2019, no P. n.º 070/12.9BELLE 0680/16.

Ora, como se viu supra, a Requerente não só não conseguiu demonstrar que as obras por si levadas a cabo eram aptas a determinar a variação do valor patrimonial tributário do prédio em causa, como nem sequer fez a comunicação das mesmas para efeitos matriciais.

Donde, e por tudo o exposto, resulta inexorável a improcedência do pedido³, em quanto excede a parte reconhecida e revogada pela Requerida.

V. Decisão

Pelo exposto, decide este Tribunal:

- a) Declarar parcialmente extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide, na exacta medida em que a pretensão deduzida foi aceite pelo Despacho de Revogação da AT, acima mencionado, o qual considerou relevante para efeitos de exclusão da tributação o reinvestimento na aquisição do imóvel ...-U-..., Fração C, no valor de 9.625,00€;
- b) Julgar totalmente improcedente o remanescente do pedido de pronúncia arbitral, designadamente no que respeita à consideração do montante despendido em obras de melhoramento do imóvel (48.226,20€), como reinvestimento do valor de realização da venda ocorrida em 2018;
- c) Condenar a Requerente e a Requerida nas custas do processo, na proporção dos respectivos decaimentos.

VI. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em 8.013,80€ (oito mil, e treze euros e oitenta cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

³ V. em sentido coincidente as Decisões Arbitrais proferidas nos P. 542/2021-T, de 13-05-2022, e P. 521/2023-T, de 20-03-2024.

VII. Custas

Custas no montante de 918,00 (novecentos e dezoito euros), a pagar por ambas as partes, na proporção de 85% a cargo da Requerente e de 15% a cargo da Requerida, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Dezembro de 2024.

O Árbitro,

(A. Sérgio de Matos)