

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 739/2014 -T

Tema: IRS – emigrante - mais-valias –reinvestimento.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 24 de Outubro de 2014, A... contribuinte fiscal n.º ..., doravante designada por Requerente, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).
2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, Dr. B..., e a Requerida é representada pelas juristas, Dr.ª C... e Dr.ª D....
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Requerida em 28 de Outubro de 2014.
4. Mediante o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, a Requerente pretende a anulação do acto de liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2014 ... de 01.02.2014, relativo ao ano de 2011, no valor de € 20.404,44 (vinte mil, quatrocentos e quatro euros e quarenta e quatro cêntimos).
5. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à

nomeação de árbitro, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Dr. Jorge Carita.

6. O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal arbitral sido constituído no dia 6 de Janeiro de 2015, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme ata da constituição do tribunal arbitral que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.

7. A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi marcada inicialmente para o dia 16 de Junho de 2015, mas face à impossibilidade do mandatário da Requerida, foi esta remarcada para o dia 6 de Julho de 2015, na qual foram ouvidas as testemunhas presentes, cujo depoimento foi gravado, nos termos do n.º 2 do artigo 118.º do CPPT, aplicável ex vi da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. Finda a realização da prova testemunhal, o tribunal arbitral notificou a Requerente e a Requerida, para, de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, sendo que o prazo para a Requerida se iniciaria com a notificação da junção das alegações da Requerente.

8. Ainda, na reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o Tribunal decidiu, nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, prorrogar por dois meses o prazo para prolação da decisão, tendo, em consequência designado, o dia 20 de Outubro de 2015.

9. As alegações escritas da Requerente e da Requerida foram juntas em 20 de Agosto de 2015 e 7 de Setembro de 2015, respectivamente.

II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

10. A Requerente sustenta o pedido de anulação do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) a que foi sujeita, por ilegal, por enfermar nos seguintes vícios:

a) Violação do princípio do direito de audiência dos interessados e do contraditório, porquanto entende, por um lado, que “*aos argumentos invocados pela Requerente não se vislumbra que a AT tenha dado resposta, optando por manter o exacto e mesmo texto plasmado no projecto de decisão não obstante a matéria invocada em sede de audiência prévia*” e, por outro, “*no âmbito do seu direito de exercício de audiência prévia, a Requerente juntou nova documentação tendente a provar os factos*

que alegou, assim como requereu que a AT procedesse a diligências complementares, designadamente, fossem inquiridas as testemunhas por si indicadas. No entanto, tal inquirição não foi levada a cabo pela AT, nem tampouco se pronunciou sobre a irrelevância da inquirição dos referidos contribuintes.”

b) Concluindo, quanto a esta matéria, no sentido de que: “No presente caso, existe uma completa omissão de pronúncia, por parte do órgão que praticou o acto sob impugnação, quanto à matéria invocada em sede de audiência prévia. A omissão da fundamentação do acto constitui vício de forma, por inexistência de fundamentação do acto, susceptível de conduzir à anulação da decisão de procedimento, na medida em que a AT violou uma formalidade absolutamente essencial imposta pelo n.º 1 do art.º 60.º da LGT, pelo n.º 1 do art.º 100.º do CPA e art.ºs 7.º e 8.º da CPA e art.º 267.º, n.º 4 da Const. Da Rep. Port.”

c) Violação das normas de incidência constantes do n.º 5 e 6 do artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares (CIRS), porquanto entende a Requerente que, não obstante, estar emigrada na Alemanha, “o centro de interesses vitais da Requerente e cônjuge sempre se situaram em Portugal. De facto, a requerente, cônjuge e respectivo agregado familiar mantiveram, desde o ano de 1996, até à data da sua venda a sua habitação própria e permanente no indicado imóvel sito na freguesia de ..., cidade de Braga em condições que demonstravam a intenção de o habitar, no sentido de ali manter a sua residência, ali pernoitavam usando aquele imóvel como sua habitação própria e permanente quando se encontravam em Portugal e isso acontecia várias vezes num ano.”

d) Acrescenta, ainda, que, “o filho da Requerente deteve o seu domicílio fiscal na Rua ..., n.º ...,, Braga (morada do imóvel supra descrito) desde 27.07.2010 até 11.04.2012.”

e) Mais refere que “Na verdade, uma vez que o imóvel alienado sito na freguesia de ..., cidade de Braga se destinava e foi sempre utilizado como habitação própria da Requerente, esta procedeu ao reinvestimento do valor da venda, na importância de € 100.000,00 (cem mil euros), na aquisição da fração autónoma designada pela letra “M”, integrada no prédio urbano sito na Rua ..., freguesia e concelho de Vila do Conde.” porquanto, “Desde o acto da sua compra, o imóvel, sito em Vila do Conde

passou a ser habitação própria e permanente da Requerente (...)“ que o adquiriu “15 meses após a alienação do imóvel sito na freguesia de ..., cidade de Braga.”

f) Concluindo, na petição inicial no sentido de que, *“encontram-se preenchidos todos os pressupostos para que os rendimentos obtidos pelas mais valias obtidas com o imóvel alienado em 03.06.2011 se encontrem isentas de tributação, tal como determina a al. b) n.º 5 do art. 10.º do CIRS. E nessa medida, é ilegal a liquidação aqui impugnada, por erro na qualificação do facto tributário, o que constitui fundamento da impugnação judicial e de anulação dos actos impugnados (art. 99.º do CPPT – ex vi art. 10.º, n.º 2 al. a) do RJAT.”*

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

Por seu lado, a Requerida, defende a sua posição invocando que:

a) No que toca à alegada violação do direito de audiência prévia, defende a Requerida que: *“ao contrário do alegado na p.i, a AT ponderou, (...) a argumentação expendida pela R., em sede de audiência prévia, sendo que, por não a ter considerado válida para a alteração do projecto de decisão, não a reflectiu na decisão final. Aliás, esse juízo de valor consta de forma expressa da fundamentação da decisão de 11/07/2014.”*

b) Acrescenta, ainda, que: *“alega também a R que a AT para apurar da verdade material, deveria ter ouvido as testemunhas indicadas em sede de audiência prévia – o que não é verdade.”, porquanto, “a prova testemunhal, face aos factos que importava apurar, poderia apenas ter pertinência, para esclarecer ou complementar prova documental que não foi produzida – e, por isso, a AT não procedeu à inquirição das testemunhas indicadas.”*

c) Relativamente à alegada Violação das normas de incidência constantes do n.º 5 e 6 do artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares (CIRS), argumenta a Requerida que a Requerente *“não podia beneficiar da exclusão da incidência tributária prevista na alínea a) do n.º 5 do art. 10.º do CIRS, porquanto a R. não preenchia os requisitos para o efeito, em particular, não preenchia o requisito*

relativo à utilização do imóvel alienado, objecto das mais-valias, como habitação própria e permanente.“, mormente porque, *“a R não obstante ter adquirido em 1988 o terreno onde depois edificou o prédio, objecto deste contencioso, certo é que afirma que não o habitou de forma permanente, na acepção do n.º 5 do art. 10.º do CIRS. Desde logo, porque como a própria reconhece na p.i. não habitava em Portugal.”*

d) Continuando, ainda, a Requerida, no sentido de que: *“E depois, como a própria também afirma, continuou a não habitar em Portugal depois da construção do aludido prédio, mantendo essa situação de facto até à data da alienação do mesmo. Mais, aa R tinha o seu domicílio fiscal noutra morada, que não a do prédio alienado.”*

e) Acrescentando no sentido de que: *“a administração tributária entendeu que a R não podia beneficiar da exclusão de incidência tributária prevista na alínea a) do n.º 5 do art. 10.º do CIRS, porquanto a R não preenchia os requisitos para o efeito, em particular, não preenchia o requisito relativo à utilização do imóvel alienado, objecto das mais valias, como habitação própria e permanente. (...) Ora, não obstante a R ter respeitado o prazo de reinvestimento de 36 meses e ter declarado destinar o imóvel adquirido a habitação própria e permanente, não ficou preenchido o requisito legal que impõe que o imóvel vendido tenha constituído, também ele, sua habitação própria e permanente.”*, pois, na verdade, *“a intenção de habitar não é, naturalmente, suficiente para o preenchimento dos requisitos previstos no n.º 5 do art. 10.º do CIRS.”*

f) Terminando no sentido de que: *“A R. não obstante ter adquirido em 1988 o terreno onde depois edificou o prédio, objecto deste contencioso, certo é que afirma que não o habitou de forma permanente, na acepção do n.º 5 do art. 10.º do CIRS. Desde logo, porque como a própria reconhece na p.i., não habitava em Portugal. E depois, como a própria também afirma, continuou a não habitar em Portugal depois da construção do aludido prédio, mantendo essa situação de facto até à data da alienação do mesmo. Mais, a R. tinha o seu domicílio fiscal noutra morada, que não a do prédio alienado. (...) Alega também, a R que o prédio alienado constituía a habitação própria e permanente do seu filho (...) desde 2009 (...) [s]ucedede que o filho da R, nascido a (...) não constitui “agregado familiar”, nos termos do art. 13.º do CIRS.”*

g) Concluindo, assim, que *“nenhum vício pode ser assacado ao acto impugnado, o qual fez uma correcta aplicação dos factos à lei.”*

IV. Saneamento

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

Não se verificam nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito do pedido.

V. Matéria de Facto

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. Em 13.06.1980, a Requerente casou com E... (cfr. Doc. n.º 7 junto com a petição inicial);

B. Em 15.02.1982, nasceu o filho do casal, F... (cfr. Doc. n.º 8 junto com a petição inicial);

C. No dia 05.05.1988 a Requerente e o cônjuge adquiriram uma parcela de terreno, destinada a construção urbana, com área de 700 m2, designado pelo lote n.º ..., sita em parte no lugar do ... e parte no lugar do ..., freguesia de ..., concelho de Braga, descrita na Conservatória do Registo Predial de Braga sob o n.º ... da freguesia de ... (cfr. Doc. n.º 9 junto com a petição inicial);

D. Neste terreno, a Requerente e o marido edificaram uma moradia, em 1996, inscrita na respectiva matriz sob o artigo ..., descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial de Braga sob o n.º .../... (cfr. Doc. n.º 11 junto com a petição inicial e prova testemunhal);

E. A Requerente e o cônjuge encontravam-se emigrados na Alemanha, aí auferindo rendimentos de trabalho e aí sendo tributados (prova testemunhal);

F. Em 18.11.2010, o casamento da Requerente e E... dissolveu-se por divórcio (cfr. Doc. n.º 7 junto com a petição inicial);

G. O filho da Requerente teve o seu domicílio fiscal na Rua ..., n.º ..., ..., em Braga, desde 27.07.2010 até 11.04.2012 (cfr. Doc. n.º 11 junto com a petição inicial);

H. O domicílio fiscal da Requerente que consta do registo cadastral, e até à alienação do imóvel sito na freguesia da ..., era o da morada dos seus sogros (acordo e prova testemunhal);

I. Quando a Requerente, o cônjuge e o filho vinham a Portugal, o que ocorria algumas vezes ao ano, pernoitavam, recebiam amigos e família e a correspondência, no imóvel sito na freguesia da ... e pagavam os encargos do mesmo (prova testemunhal);

J. No dia 03.06.2011, a Requerente alienou ½ indivisa do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o art. ..., sito na freguesia da ..., concelho de Braga, pelo montante de € 100.000,00 (cem mil euros) (cfr. Doc. n.º 12 junto com a petição inicial);

K. No dia 20.09.2012, a Requerente adquiriu, pelo valor de € 110.000,00 (cento e dez mil euros) a fracção autónoma designada pela letra “M”, integrada no prédio urbano denominado “Lote ...”, sito na Rua ..., n.º ..., ..., ..., ... e ... na freguesia e concelho de Vila do Conde, inscrito na matriz predial urbana sob o art. ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila do Conde sob o n.º ... da freguesia de Vila do Conde, sem que para o efeito tenha tido necessidade de solicitar qualquer empréstimo bancário (cfr. Docs. n.º 13 e 14 juntos com a petição inicial);

L. A Requerente na escritura de compra e venda da fracção autónoma designada pela letra “M” integrada no prédio urbano denominado “Lote ...”, sito na Rua ..., n.º ..., ..., ..., ..., ... e ... na freguesia e concelho de Vila do Conde, inscrito na matriz predial urbana sob o art. ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila do Conde sob o n.º ... da freguesia de Vila do Conde, declarou que a mesma se destinava à sua habitação própria e permanente (cfr. Doc. n.º 13 junto com a petição inicial);

M. A Requerente não apresentou declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2011, dentro do prazo estabelecido, mesmo após a notificação da administração tributária para o efeito (cfr. fls. 11 e 12 do processo administrativo);

N. Em 12.02.2014, a Requerente foi notificada do acto de liquidação oficiosa de IRS n.º 2014 ..., datado de 01.02.2014, relativo ao ano de 2011, no valor global de €

20.404,44 (vinte mil, quatrocentos e quatro euros e quarenta e quatro cêntimos). (cfr. Docs. n.º 1 e 2 juntos com a petição inicial);

O. No dia 17.03.2014 a Requerente apresentou reclamação graciosa junto do Serviço de Finanças de Vila do Conde, contra o acto de liquidação oficiosa de IRS do ano de 2011. (cfr. Doc. n.º 3 junto com a petição inicial);

P. A Requerente, em Junho de 2014, foi notificada, através do Ofício n.º .../..., de 2014-06-04, do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa acima identificada, e para exercer o direito de audição prévia, nos termos do disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (cfr. Doc. n.º 4 junto com a petição inicial);

Q. A Requerente, em data que não se consegue precisar, exerceu o direito de audição prévia (cfr. Doc. n.º 5 junto com a petição inicial e por acordo);

R. No dia 29.07.2014, a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º .../... de 2014-07-23, da decisão final no sentido de indeferimento da reclamação graciosa. (cfr. Doc. n.º 6 junto com a petição inicial).

VI. Motivação da matéria de facto

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo, e a prova testemunhal, tudo analisado e ponderado em conjugação com os articulados, dos quais resulta concordância quanto à factualidade apresentada pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral.

VII. Factos dados como não provados

Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

VIII. Fundamentos de direito

No presente caso, são duas as questões de direito controvertidas, que carecem de apreciação. São elas:

- a) Saber se houve preterição de formalidade essencial, pelo facto de a Requerida não ter transposto para a decisão final de indeferimento de reclamação graciosa, os argumentos tecidos pela Requerente, bem como o facto de não ter inquirido as testemunhas indicadas no requerimento de audição prévia que apresentou.
- b) E caso improceda a questão anterior, saber se a Requerente pode beneficiar da exclusão de tributação das mais-valias decorrentes da alienação, em 03.06.2011, do imóvel sito na Rua ... n.º ..., inscrito na matriz predial sob o artigo ... da freguesia da ..., concelho de Braga.

Vejamos,

I – DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO DIREITO DE AUDIÊNCIA DE INTERESSADOS, PREVISTA NO ARTIGO 60.º DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA (LGT)

1. A Requerente invoca como fundamento da ilegalidade da liquidação adicional de IRS impugnada nos presentes autos, preterição de formalidade, porquanto entende, por um lado, que “*aos argumentos invocados pela Requerente não se vislumbra que a AT tenha dado resposta, optando por manter o exacto e mesmo texto plasmado no projecto de decisão não obstante a matéria invocada em sede de audição prévia*” e, por outro, “*no âmbito do seu direito de exercício de audição prévia, a Requerente juntou nova documentação tendente a provar os factos que alegou, assim como requereu que a AT procedesse a diligências complementares, designadamente, fosse inquirida as testemunhas por si indicadas. No entanto, tal inquirição não foi levada a cabo pela AT, nem tampouco se pronunciou sobre a irrelevância da inquirição dos referidos contribuintes.*”

2. Em sua defesa, alega, por um lado, a Requerida que não houve qualquer violação do direito de audição exercido pela Requerente, uma vez que “*a argumentação expendida pela R., (...) consta de forma expressa da fundamentação da decisão de*

11/07/2014.”, e por outro lado, “a prova testemunhal, face aos factos que importava apurar, poderia apenas ter pertinência, para esclarecer ou complementar prova documental que não foi produzida – e, por isso, a AT não procedeu à inquirição das testemunhas indicadas.”

3. Coloca-se, aqui a questão de saber se a Requerida violou ou não o direito de audiência prévia exercido pela Requerente, por não se ter pronunciado na decisão final sobre os argumentos apresentados por esta e por não ter inquirido as testemunhas por si arroladas, ou seja, coloca-se a questão de saber se houve violação de formalidade essencial inquinadora do acto de liquidação impugnado nos presentes autos.

4. Ora, o direito de participação dos interessados encontra a sua previsão no artigo 8.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), segundo o qual:

“Os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objecto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respectiva audiência nos termos deste Código”.

5. O teor e previsão deste artigo 8.º do CPA é depois concretizado pelos artigos 100.º a 103.º do CPA prevendo, no que aqui nos interessa, que: “os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta.”

6. Em sede de direito tributário, o direito de participação está previsto no artigo 60.º da LGT, dispondo que:

“1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audiência antes da liquidação;

b) Direito de audiência antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) *Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*

d) *Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*

e) *Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

2 - *É dispensada a audição:*

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

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

3 - *Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado.*

4 - *O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.*

5 - *Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.*

6 - *O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.*

7 - *Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.”*

7. Posto isto, e apreciando o caso em concreto, podemos constatar que a Requerida notificou a Requerente do projecto de decisão da reclamação graciosa que a mesma apresentou relativamente ao acto de liquidação controvertido, facultando-lhe a possibilidade de exercer o direito de audição que lhe assistia,

8. ... a qual aproveitando esse mesmo direito, deduziu os argumentos que entendeu passíveis de alterar a convicção da AT quanto à decisão projectada no sentido do indeferimento da reclamação e, arrolou testemunhas.

9. Ora, invoca a Requerente que os argumentos tecidos em sede de audição prévia não foram atendidos pela AT na sua decisão final, e que esta não inquiriu as testemunhas arroladas, razão pela qual entende ter sido preterida uma formalidade essencial.

10. Por seu lado, a Requerida afirma que não preteriu formalidade alguma (essencial ou não essencial) uma vez que ponderou devidamente os argumentos invocados pela Requerente em sede de audição prévia, não tendo os mesmos contribuído para que a AT alterasse a posição manifestada no projecto de decisão, e que a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente *“face aos factos que importava apurar, poderia apenas ter pertinência, para esclarecer ou complementar prova documental que não foi produzida – e, por isso, a AT não procedeu à inquirição das testemunhas indicadas.”*

11. Ora, cumpre, assim, apreciar se houve preterição de formalidade (essencial ou não essencial), e, deste modo, se a Requerida violou o direito de audição prévia que assistia à Requerente.

Vejamos,

12. A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem formado uma sólida orientação quanto aos vícios de forma, entendendo que estes não impõem, necessariamente, a anulação do acto a que respeitam, e que as formalidades

procedimentais essenciais se degradam em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-la.

13. Veja-se, quanto a esta matéria o sumário do Acórdão do STA, proferido no recurso n.º 0496/06, de 06.12.2006, segundo o qual:

“I - O direito de audiência constitui uma manifestação do princípio do contraditório pois que, dessa forma, não só se possibilita o confronto dos pontos de vista da Administração com os do Administrado como também se permite que este requeira a produção de novas provas que invalidem, ou pelo menos ponham em causa, os caminhos que a Administração intenta percorrer.

II - E, porque assim, e porque a mesma constituiu uma formalidade essencial a violação da referida norma procedimental ou a sua incorrecta realização tem como consequência normal a ilegalidade do próprio acto final e a sua consequente anulabilidade.

III- Todavia, nem sempre assim acontece pois, em certos casos, a lei dispensa o seu cumprimento (vd. art.º 103.º do CPA e 2 e 3 do art.º 60.º da LGT) e, noutros, a mesma pode degradar-se em formalidade não essencial e, portanto, ser omitida sem que daí resulte ilegalidade determinante da anulação do acto.”

14. Ademais, e em conformidade com o que a jurisprudência tem vindo a assinalar, a preterição de uma determinada formalidade (incluindo a própria preterição do direito de audiência prévia) poderá considerar-se preterição de formalidade não essencial se se demonstrar (apreciação dependente das circunstâncias concretas de cada caso) que, mesmo sem ela ter sido cumprida, a decisão final do procedimento não poderia ser diferente.

15. Com efeito, e no caso em apreço, a Requerente exerceu o direito de audiência prévia, para o qual foi devidamente notificada, e invocou os argumentos que entendeu passíveis de alterar a posição da AT, mas, o entendimento da Requerida, ponderando

esses mesmos argumentos, é que os mesmos não se mostravam válidos para alterar o projecto de decisão, razão pela qual manteve o sentido da decisão, convertendo-a em definitiva.

16. Quanto a esta matéria é de referir o sufragado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0548/12, de 24.10.2012, segundo o qual:

“I – Nos termos do disposto no art. 60º, nº 7, da LGT, se se tratar de elementos novos atinentes à matéria de facto, poderá justificar-se a realização de novas diligências, oficiosamente ou a requerimento dos interessados, caso se devam considerar como convenientes para apuramento da matéria factual em que deve assentar a decisão (arts. 58º da LGT e 104º do CPA).

II – Sob pena de o direito de audiência se transformar num ritual inócuo, no qual recai sobre os argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte sobranceira indiferença, exige-se a sua análise pela administração, por forma a tomar visível que a decisão do procedimento resulta de uma transparente ponderação dos elementos de facto e de direito submetidos à sua apreciação.

III – O princípio do aproveitamento do acto administrativo apenas é admissível quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for inequivocamente insusceptível de influenciar a decisão final, o que acontece em geral nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente ou se trate de actividade administrativa vinculada, não se vislumbrando a mínima possibilidade de a audição poder ter influência sobre o conteúdo da decisão.”

17. Ora, considerando que a Requerida ponderou os argumentos tecidos pela Requerente, constando os mesmos *“de forma expressa da fundamentação da decisão de 11/07/2014.”*, e que apenas não arrolou as testemunhas porque as mesmas apenas teriam pertinência *“para esclarecer ou complementar prova documental que não foi produzida”*, entende o presente tribunal arbitral no sentido de que não se verifica a

violação de preterição de formalidade essencial nos presentes autos, não sendo consequentemente de aceitar o pedido formulado pela Requerente.

II – DA ALEGADA VIOLAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA DOS NS.º 5 E 6 DO ARTIGO 10.º DO CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (CIRS)

18. A questão que se coloca aqui é a de saber se a Requerente pode, ou não, beneficiar da exclusão, prevista na alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, de tributação das mais-valias obtidas pela alienação de ½ indivisa do imóvel sito na freguesia de

19. Ora, prevê a alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS que:

*“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, nas seguintes condições:*

a) Se, no prazo de 36 meses contados da data de realização, o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, 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; “

20. De uma leitura atenta do preceito legal aqui em causa, constatamos que são requisitos legais para a exclusão da tributação de ganhos obtidos pela alienação onerosa de imóveis, que:

- a) o imóvel alineado se destine à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar;
- b) o valor da realização seja reinvestido na aquisição de imóvel para o mesmo fim no prazo de 24 meses;

c) o valor da realização seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel.

21. Quanto a esta matéria, entende a Requerida que, no caso em apreço, encontram-se preenchidos os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, com exceção ao relativo à *“habitação própria e permanente”* da Requerente, no que toca ao imóvel que a mesma alienou, em 2011, razão pela qual não deve a mais valia obtida, cuja liquidação se encontra controvertida nos presentes autos, ser excluída de tributação, por se encontrar a mesma emigrada na Alemanha, razão pela qual não se pode considerar que tem residência própria e permanente em Portugal. Mais, reforça esta sua posição, mencionando que: *“a R. tinha o seu domicílio fiscal noutra morada qua não a do prédio alienado.”*

22. Em contraposição, a Requerente invoca que, *“o facto da Requerente se encontrar emigrada na Alemanha não é suficiente para se concluir que a Requerente não detinha habitação própria e permanente”* no imóvel alienado, em 2011, do qual obteve o ganho, em causa, uma vez que, era nesse imóvel que a Requerente, o seu cônjuge (enquanto tal) e o filho de ambos, *“pernoitavam (...) quando se encontravam em Portugal e isso acontecia várias vezes num ano. Neste imóvel faziam a vida normal de um agregado familiar, recebiam os seus amigos e família, recebiam correspondência e pagavam os encargos do respectivo imóvel.”*

Ora, vejamos,

23. Com efeito, e especificamente, nos presentes autos coloca-se a questão de perceber o significado de *“habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar”*, e a aplicação do conceito ao caso em concreto.

24. A Requerida entende que se deverá interpretar o conceito de *“habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar”* como correspondendo ao

conceito de domicílio fiscal definido na alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º da LGT, segundo o qual: “o domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário: para as pessoas singulares, o local da residência habitual”,

25. No entanto, salvo o devido respeito, não nos parece que assista razão à Requerida quanto a esta sua posição, uma vez que a redacção da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS é clara na expressão que utiliza de “*habitação própria e permanente*”, ignorando o conceito de domicílio fiscal.

26. Com efeito, parece-nos que se o legislador pretendesse que um dos requisitos da exclusão de tributação dos ganhos provenientes de uma alienação onerosa de imóvel fosse a afectação deste ao domicílio fiscal do sujeito passivo, tê-lo-ia expressado convenientemente, e teria utilizado a expressão “*domicílio fiscal*” e não a de “*habitação própria e permanente*”, que, como veremos, não têm o mesmo significado.

27. Na verdade, a distinção entre os conceitos “*habitação própria e permanente*” e “*domicílio fiscal*” para efeitos de aplicação da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS foi, já objecto de apreciação arbitral, no processo n.º 103/2013 T, a que aqui aderimos e acompanhamos, por entendermos que é a mesma clara e transparente, segundo a qual:

“O artigo 10.º/5 refere-se “a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar”. Esta alternatividade apenas fará sentido, como se verá de seguida, na perspectiva de que a habitação “a habitação própria e permanente” possa não coincidir com o domicílio fiscal.

Senão vejamos.

O artigo 13.º/6 do CIRS refere que “As pessoas referidas nos números anteriores não podem, simultaneamente, fazer parte de mais de um agregado familiar nem, integrando um agregado familiar, ser consideradas sujeitos passivos autónomos.”. Ou seja, existindo agregado familiar, haverá um domicílio fiscal do próprio agregado familiar, que será

o relevante para efeitos de IRS, não podendo, pelo menos para efeitos deste imposto, o agregado familiar ter dois domicílios fiscais.

Neste contexto, a apontada referência do artigo 10.º/5 do CIRS “a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar”, apenas poderá ser compreendida como tendo o sentido de a habitação própria permanente poder divergir do domicílio fiscal.

Com efeito, e concretizando, poderá efectivamente ocorrer (ainda mais nestes tempos de elevada mobilidade geográfica, potenciada pela crise que globalmente se atravessa) que um dos membros a quem incumba a direção de um agregado familiar fixe a sua “habitação própria e permanente” num local distinto da do agregado que integra. Basta pensar, por exemplo, num cônjuge que, por força de dificuldades económicas se veja forçado a largar a casa de morada de família no continente, para ir trabalhar para uma Região Autónoma (ou vice-versa), ou para o território de outro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, onde exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, aí ficando a maior parte do ano, e apenas visitando a família duas vezes por ano. Neste caso, a habitação própria e permanente do cônjuge migrante será distinta do seu agregado, que será a que releva para efeitos de domicílio fiscal, pelo menos em sede de IRS.”

28. Continuando aquele aresto arbitral no sentido de que:

“Ora, a expressão utilizada no artigo 10.º/5 do CIRS evidencia, justamente, tal divergência. Com efeito a referência a “habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar”, não deixa lugar a dúvidas. O legislador não quis dizer “a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do agregado familiar”, quis dizer “ou do seu”, deixando claro que a habitação própria permanente de um sujeito passivo, que é o que releva para esse artigo, pode ser distinta da “do seu” agregado familiar, quando o domicílio fiscal, para efeitos de IRS, pelo menos, não poderá!”

29. Concluindo, *“Em suma, considera-se assim que resulta, suficientemente e desde logo, do próprio artigo 10.º/5 do CIRS a intenção do legislador de não equiparar os conceitos de “habitação própria e permanente e domicílio fiscal.”*

30. Significa isto que o argumento da AT, quanto ao facto de a Requerente ter o seu domicílio fiscal em imóvel diferente do que alienou, em 2011, sito na freguesia da ..., e que gerou o ganho passível de exclusão de tributação nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, não pode proceder,

31. ...dado que a exigência daquele preceito legal se cinge apenas a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar e, não quanto ao seu domicílio fiscal.

32. No entanto, e tendo em consideração que a Requerente se encontrava emigrada, no ano de 2011, na Alemanha, altura em que, procedeu à alienação do imóvel sito na freguesia da Nogueira, necessário agora se torna aferir se se pode entender que a mesma tinha habitação própria e permanente naquele imóvel, no qual, segundo a prova testemunhal produzida nos autos, a Requerente e *“o seu agregado familiar pernoitavam usando aquele imóvel [sito na freguesia da ...] como sua habitação própria e permanente quando se encontravam em Portugal e isso acontecia várias vezes num ano. Neste imóvel faziam a vida normal de um agregado familiar, recebiam os seus amigos e família, recebiam correspondência e pagavam os encargos do respectivo imóvel.”*

33. Ora, o Ofício n.º ..., de 26.05.1998 da Direcção de Serviços da Contribuição Autárquica, em vigor, e com aplicação ao caso em apreço, manifestando a posição dos serviços da Autoridade Tributária quanto à questão de um emigrante dispor de habitação permanente em Portugal, que aqui nos interessa, vem sufragar o seguinte entendimento:

“Os emigrantes residentes no estrangeiro podem gozar da isenção prevista no art.º 52.º do EBF, desde que destinem o imóvel adquirido a residência permanente e instalem efectivamente aí a sede do seu lar ou da sua vida familiar, ainda que vivam provisoriamente no estrangeiro e isto mesmo que a sua família viva emigrada no estrangeiro e a situação dure vários anos. A residência permanente dos emigrantes revela-se através dos seguintes pressupostos:

- a) Instalação de água, electricidade e eventualmente telefone;*
- b) A casa estar mobilada ou começada a estar mobiliada;*
- c) Ser o seu local de férias e ocupá-la, aquando das suas deslocações a Portugal;*
- d) Instalar nela os membros do seu agregado familiar residentes em Portugal.”*

34. Assim sendo, seguindo este entendimento da própria AT, e tendo em atenção a matéria de facto dada como provada nos pontos D), E) e I) não restam dúvidas que o imóvel alienado pela Requerente constituía a sua *“residência própria e permanente”* em Portugal.

35. Face ao exposto, constata-se que a mais-valia obtida pela Requerente, proveniente da alienação de ½ indivisa do prédio sito na freguesia da ..., está excluída de tributação ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, por se reunirem os seus pressupostos, a saber:

- a) o imóvel alienado se destinava à habitação própria e permanente da Requerente e do seu agregado familiar;
- b) o valor da realização foi reinvestido na aquisição de imóvel para o mesmo fim no prazo de 24 meses;
- c) o valor da realização foi reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel,

pelo que a liquidação adicional de IRS impugnada nos presentes autos deve ser anulada, por ilegal.

DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide-se:

1. Anular o acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, no montante de € 20.404,44 (vinte mil, quatrocentos e quatro euros e quarenta e quatro cêntimos), respeitante ao ano de 2011, impugnado pela Requerente.

Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € **20.404,44 (vinte mil, quatrocentos e quatro euros e quarenta e quatro cêntimos)** nos termos art.º 97-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Custas a cargo da Requerida de acordo com o artigo 22.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 1.224,00.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de Outubro de 2015

O Árbitro

(Jorge Carita)