

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 572/2016-T

Tema: IRS - Exclusão de tributação de ganhos provenientes da alienação onerosa de imóvel destinado a habitação própria e permanente. Reinvestimento em imóvel destinado a habitação própria e permanente. Artigo 10º nº 5 do Código do IRS.

Decisão Arbitral

Partes

Requerente: A..., NF..., com domicílio fiscal na Rua de ..., nº..., ..., ..., ... –

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADANEIRA (AT)

I. RELATÓRIO

- a) Em 20 de Setembro de 2016 o Requerente entregou no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

O PEDIDO

- b) O Requerente impugna o acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), referente ao ano de 2013, no montante de € 16.426,36 (imposto e juros compensatórios), por não concordar com a correcção da declaração de IRS efectuada pela Autoridade Tributária que desconsiderou a inscrição, no anexo G da declaração modelo 3 de IRS, do reinvestimento no valor de € 55.000,00.
- c) Apresentou uma reclamação graciosa (n.º ...2016...) contra a liquidação de IRS a qual foi indeferida na sua totalidade.

- d) Pagou o imposto liquidado e peticiona ainda o reembolso do que pagou, mais os juros indemnizatórios.

A CAUSA DE PEDIR

- e) O Requerente invoca a ilegalidade do acto de liquidação impugnado, assacando-lhe o vício de violação de lei por erro de direito da AT (desconformidade com a norma contida no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS).
- f) Uma vez que o único requisito que a AT colocou em causa relativamente à declaração de rendimentos que originou a liquidação impugnada foi o facto do Requerente não ter afectado o imóvel alienado a habitação própria e permanente sua ou do seu agregado familiar (prédio urbano que construiu de raiz, sito no Lugar de ...- ...- ...- artigo ...º), considerando que residia no local indicado no cadastro de contribuinte (na Rua...,), propugna no sentido de que tal não o impede de fazer prova, em sede de procedimento gracioso, de que a sua residência habitual era efectivamente no imóvel alienado.
- g) Citando a este propósito o Acórdão do STA de 23.11.2011, processo 590711 – Relator Conselheiro Lino Ribeiro.
- h) E mesmo que o imóvel não tivesse sido habitado pelo Requerente e pelo seu agregado familiar, antes da sua venda e tivesse sido colocado no mercado logo que concluído, deveria ser considerado prédio construído para venda e como tal, não poderia gerar mais-valias, mas sim ganhos a figurar na linha 401 do Anexo B, utilizando o coeficiente de 0,20 referido no n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS.

DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- i) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 10-10-2016.
- j) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 23-11-2016. As partes não

- manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- k) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 12-12-2016, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
 - l) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 12-12-2016 que aqui se dá por reproduzida.
 - m) Logo em 12-12-2016 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 25.01.2017 juntando o Processo Administrativo (PA) nº 07/2016, composto por 8 ficheiros informatizados.
 - n) Em 22.02.2017 o Requerente veio requerer a ampliação do pedido no sentido da AT ser também condenada no pagamento dos juros indemnizatórios, alegando que, mesmo em situações de erro imputável aos serviços, em caso de anulação das liquidações, só nas situações em que faz parte do pedido, a AT promove a sua devolução.
 - o) Muito embora o Requerente tenha no pedido de pronúncia peticionado a devolução do imposto pago “com juros indemnizatórios” o TAS promoveu o contraditório, por despacho de 23.02.2017. A AT não veio a pronunciar-se sobre esta matéria em concreto, certamente pelo facto de se tratar de um pedido sem adesão à realidade processual, uma vez que já tinha sido deduzido inicialmente no pedido de pronúncia arbitral (PPA).
 - p) Foi realizada a reunião de partes a que se alude no artigo 18º do RJAT no dia 20.02.2017, tendo-se ouvido as três testemunhas arroladas no pedido de pronúncia arbitral (PPA), a saber: B...; C... e D..., sobre a matéria dos artigos 46º e 47º do PPA. Os seus depoimentos ficaram gravados em registo áudio.
 - q) As partes apresentaram alegações escritas em 02.03.2017 e em 08.03.2017, respectivamente o Requerente e a Requerida.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- r) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- s) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos dos incisos m) e o) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes.
- t) **Excepções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, como resulta do facto do Requerente ter apresentado o pedido de pronúncia em 20.09.2016 e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa ter sido notificada por ofício recebido em 23.06.2016 por pessoa diferente do Requerente (parte 7 do PA junto pela AT com a Resposta). A própria AT não coloca em causa a tempestividade da apresentação do PPA, corroborando a implícita adesão à contagem dos prazos levada a efeito pelo Requerente.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DO REQUERENTE

- u) O Requerente entende que afectou o imóvel alienado (que construiu de raiz no Lugar de..., freguesia de..., concelho de..., sob o artigo ...º), à sua habitação própria e permanente ou do seu agregado familiar.
- v) Começa por alegar que aquando da liquidação de IRS do ano de 2013, nunca o Requerente recebeu qualquer notificação para se pronunciar sobre o projecto de decisão, com vista à correcção da declaração.
- w) Depois porque o único requisito que a AT colocou em causa relativamente à declaração de rendimentos que originou a liquidação impugnada foi o facto do contribuinte não ter afectado o imóvel alienado a habitação própria e permanente sua ou do seu agregado familiar (prédio urbano que construiu de raiz no Lugar de ... - ...- ...- artigo...), considerando que residia no local indicado no cadastro de contribuinte (na Rua ..., ...-...), propugna no sentido de que tal não o impede de fazer prova, no

procedimento gracioso, de que a sua residência habitual era efectivamente no imóvel alienado.

- x) Mesmo que assim não fosse, entende que pelos elementos que juntou ao processo de reclamação graciosa (designadamente contratos de fornecimento de electricidade e seguros) demonstrou “índices” de que ele e o seu agregado familiar, antes de venderem a casa, aí fixaram a sua vida pessoal, encontrando-se reunidas as condições físicas (casa e mobília) e jurídicas (contratos, declarações e inscrições em registos) a que se alude no acórdão do STA de 23.11.2011 tirado no Processo 590/11 – Relator Conselheiro Lino Ribeiro, comprovativas de que afectou a habitação própria e permanente a casa alienada.
- y) Em alternativa, a não ser aceite que o bem constituía habitação própria e permanente e perante os dados declarados, o Requerente propugna no sentido de que os ganhos declarados deveriam ser enquadrados como ganhos empresariais.
- z) Em alegações o Requerente propugnou pelo já defendido em sede de pedido de pronúncia arbitral.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

- aa) A Requerida começa por contrariar o primeiro argumento aduzido pelo Requerente: de que não teve conhecimento do projecto de decisão com vista à correcção da declaração de IRS;
- bb) Porquanto foi por este recepcionado e junto à PI cópia do ofício GIC .../..., de 23-06-2014, no qual lhe são apresentadas as razões pelas quais a sua declaração de IRS do ano de 2013 tinha sido seleccionada para análise, no âmbito de um processo de divergências de IRS, onde consta que “*decorrido o prazo mencionado, sem a regularização da situação detectada, o procedimento prosseguirá para correcção dos valores declarados*”. Ofício ao qual não respondeu.
- cc) E conclui “*logo, a Autoridade Tributária efectuou a correcção à declaração de IRS apresentada, com os fundamentos dados a conhecer ao Requerente através do ofício GIC .../..., de 23-06-2014: “residência do titular diferente do imóvel objecto do*

reinvestimento e/ou comprovação dos valores de empréstimos ou de valores de reinvestimentos declarados”.

- dd) Quanto à consideração de que o prédio urbano sito no lugar de..., em ..., ...- artigo ... - não constituía residência própria e permanente do Requerente e seu agregado familiar, aduz o facto da licença de obras ser para o período de 14.07.2009 até 16-07-2012, não sendo curial que o Requerente alegue que o habitava desde 2010, uma vez que estava em construção e não tinha licença de utilização.
- ee) Por outro lado o Requerente não cumpriu o prescrito no artigo 19º - nºs 3 e 4 da LGT e pela *“consulta à informação constante no sistema informática da Autoridade Tributária, verifica-se que, em 23-08-2010, o Requerente tinha a sua residência na Rua ...n.º..., em ...”.*
- ff) Continua a AT referindo: *“a esposa do Requerente, E..., alterou em 16-06-2010, a sua residência para a Rua ... n.º..., em ... e em 29-07-2013, alterou-a para a Rua do ... n.º..., em ..., ...”*, concluindo: *“donde se conclui que nem o Requerente nem a sua esposa, que compõe o seu agregado familiar, estabeleceram no imóvel sito no lugar de..., em ..., a sua residência própria e permanente”.*
- gg) Relativamente à prova documental a AT refere que a mesma não foi feita de forma a permitir que o Requerente lograsse fazer vencer a sua pretensão.
- hh) O não acolhimento da prova documental apresentada em sede de processo gracioso tem a ver com a distância entre - ... e ... (2,7 km) o que invalida a prova do registo do filho na Escola de O mesmo refere quanto à prova do contrato de seguro alegando que mesmo em construção os prédios devem estar cobertos por seguro. Nos documentos relativos aos contratos com a ... não consta a morada e não dizem respeito a 2013. O contrato de internet não foi facultado.
- ii) Conclui que *“ ... o Requerente não faz prova inequívoca e irrefutável de que tinha a sua residência habitual e permanente no prédio alienado”, “Ou seja, não fez prova que fixou naquele local a sua vida pessoal, porquanto a habitação permanente é o centro de vida, onde se recebe a família, amigos e a correspondência”.*
- jj) Refuta, por último, a AT a possibilidade de se considerar os ganhos aqui em causa como “ganho empresarial” a expressar no campo 401, do Anexo B do Modelo 3 do IRS, aduzindo o seguinte: *“... o quadro 4 A da declaração de rendimentos modelo 3,*

se destina à inscrição de rendimentos brutos decorrentes do exercício de actividades profissionais, comerciais e industriais, ou de actos isolados dessa natureza, tal como são definidos nos artigos 3.º e 4.º do Código do IRS”. E acrescenta: “Sendo que, no campo 401 do anexo B da declaração de rendimentos, deve ser efectuado o preenchimento dos valores respeitantes à venda de mercadorias e produtos e devem ser indicados os bens adquiridos sem transformação e os que forem fabricados pelo empresário, incluindo-se as vendas decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial e industrial (a) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS)”.

- kk) Relativamente ao pedido de condenação em juros indemnizatórios entende a AT que não são devidos, quer porque a liquidação está de acordo com a legalidade, quer porque não ocorreu erro dos serviços.
- ll) Em sede de alegações a AT mantém o já referido na Resposta e defende que os depoimentos das testemunhas foram todos vagos, não concretizando as datas em concreto, não almejando uma prova inequívoca e irrefutável de que a casa alienada era habitação própria e permanente do Requerente e do seu agregado familiar.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

Em primeiro lugar, cumpre apreciar se nos casos em que o contribuinte não altera o seu domicílio fiscal para a habitação própria e permanente que construiu, incumprindo a regra do nº 3 do artigo 19º da LGT, isso obsta a que, posteriormente, em reclamação graciosa ou em processo jurisdicional, possa provar que era aí que tinha o seu domicílio fiscal e o mesmo constituía a sua residência habitual. E que, além disso, era a sua única habitação própria e permanente.

Concluindo-se no sentido de que essa possibilidade lhe é facultada, cumpre depois apurar se, no caso, foi feita prova suficiente para que se possa concluir que o prédio urbano que o Requerente construiu de raiz no Lugar de ..., freguesia de..., concelho de ... (prédio urbano artigo...) era na data da sua venda em 05.11.2013 sua habitação própria e permanente (HPP).

Caso se conclua que não era a HPP do Requerente e do seu agregado familiar, haverá que dirimir se os ganhos obtidos com a sua venda, deverão então integrar o conceito de ganhos empresariais e não de mais-valias imobiliárias.

Em qualquer dos casos, caso proceda o pedido de pronúncia, haverá que apurar o impetrado direito a juros indemnizatórios.

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

Factos provados

1. Em 17 de Junho de 2008, o Requerente e seu cônjuge E... NF ..., adquiriram, por doação dos pais do primeiro, o prédio rústico R-...º, sito no Lugar das ...(ou...),

- freguesia de..., concelho de..., o qual passou a ser terreno para construção em 2012 com a designação de prédio urbano artigo ...º - **conforme artigo 1º do pedido de pronúncia arbitral (PPA), documento nº 1 junto com o PPA e folha 55 da parte 3 do PA junto pela AT com a resposta;**
2. O Requerente e o seu cônjuge construíram no terreno atrás referido, uma edificação destinada a habitação, conforme alvará de construção nº .../2009 da Edilidade de..., válido entre 14.07.2009 e 16.07.2012 e conforme alvará de utilização nº .../2013 do mesmo Município, de 29.04.2013, a qual veio a ser inscrita na respectiva matricial sob o artigo U-...º, como propriedade total, com 1 piso e do tipo T3, em 21.06.2013 – **conforme artigos 2º, 3º e 5º do PPA, documentos nºs 2, 3 e 4 juntos com o PPA e folha 55 da parte 3 do PA junto pela AT com a resposta;**
 3. O imóvel referido no ponto anterior foi avaliado em 14.07.2013, após entrega do Modelo 1 do IMI em 21.06.2013, tendo-lhe sido atribuído o valor patrimonial tributário (VPT) de 79 230,00 euros – **conforme artigo 4º do PPA, documento nº 4 junto com o PPA e conforme folha 55 da parte 3 do PA junto pela AT com a resposta;**
 4. Em 05.11.2013 o Requerente e seu cônjuge venderam o prédio urbano referido em 2. e 3., pelo preço de 205 000,00 euros – **conforme artigo 15º do PPA e folha 55 da parte 3 do PA junto pela AT com a resposta;**
 5. Em 21.11.2014 o Requerente e o seu cônjuge compraram, pelo preço de 130 000,00 euros, o prédio urbano sito no Lugar da..., freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz sob o artigo ...º, recorrendo a financiamento da CCA de ... e de ... no valor de 75 000,00 euros – **conforme artigos 23º e 24º do PPA, documento nº 10 junto com o PPA e folha 55 da parte 3 do PA junto pela AT com a resposta;**
 6. O Requerente matriculou o seu filho na escola básica de ... nos anos de 2013/2014 e 2014/2015; celebrou contratos de seguro multirriscos habitação para os períodos de 27.07.2012 a 27-07-2013 e de 27-07-2013 a 27-07-2014, referentes ao imóvel indicado em 2. e 3.; utilizou para a construção da habitação e para a mesma depois da construção, o contrato de fornecimento de electricidade ... até 22.05.2013 e após essa data o contrato com o código de identificação ... - **artigos 6º, 10º, 11º, 12º e**

- 13º do PPA, documento nº 5 junto com o PPA e folhas 5 a 12 da parte 1 do PA junto pela AT com a resposta;**
7. Em 26 de Junho de 2014 a Junta de Freguesia de ... emitiu uma declaração comprovando que o Requerente residiu no Lugar de..., freguesia de..., concelho de ... no período de Dezembro de 2010 a Novembro de 2013 – **conforme documento em anexo ao PPA.**
 8. Na declaração de IRS do ano de 2013 o Requerente e seu cônjuge indicaram no Anexo G, a alienação por 205 000,00 euros do prédio U ...º, freguesia código..., com um valor de aquisição de 79 230,00 euros e um valor de empréstimo em dívida de 149 773,43 euros, manifestando a vontade de reinvestir, tendo a AT procedido à liquidação de IRS com a não tributação das mais-valias (liquidação 2014...) – **artigo 16º do PPA, documento nº 6 junto com o PPA, parte 2 do PA junto pela AT com a resposta e folha 55 da parte 3 do PA junto pela AT com a resposta;**
 9. Em 23.06.2014 a AT notificou o Requerente, com referência ao ano de 2013, que a sua declaração de rendimentos “foi seleccionada para análise” por ter sido detectado o seguinte: “residência do titular diferente do imóvel do reinvestimento e/ou comprovação dos valores dos empréstimos ou de valores de reinvestimentos declarados” - **conforme artigo 17º do PPA e documento nº 7 junto com o PPA.**
 10. Em 29.12.2014 a AT elaborou uma correcção oficiosa sem o reinvestimento referido em 8. e procedeu à liquidação aqui em causa com o nº 2015... de 02.01.2015, resultando um imposto a pagar, incluindo juros, de 16 426,36 euros – **artigos 19º e 21º do PPA, documento nº 8 junto com o PPA e folha 55 da parte 3 do PA junto pela AT com a resposta;**
 11. O Requerente pagou em 11.02.2015 o valor referido no número anterior – **conforme artigo 21º do PPA e documento de pagamento por MB junto com o PPA;**
 12. Em 05.11.2013, data da alienação do prédio referido em 2. e 3. o Requerente e o seu cônjuge tinham como domicílio fiscal inserido no registo de contribuinte da DGI a Rua..., ..., ...– **conforme posição global do Requerente no PPA e folha 55 da parte 3 do PA junto pela AT com a resposta;**

13. Antes do Requerente e cônjuge venderem o prédio urbano referido em 2. e 3., o mesmo correspondia a uma casa de habitação mobilada, que tinha TV e aí foram recebidos em datas não determinadas, B... e C... (testemunhas identificadas neste processo) para jantar; casa também frequentada por D... (também testemunha identificada neste processo). O Requerente e o cônjuge pernoitavam na casa – **artigos 46º e 47º do PPA e conjugação dos depoimentos das testemunhas B...; C... e D...;**
14. Em 02.06.2015 o Requerente deduziu uma reclamação graciosa, contra a liquidação referida em 10., que tomou o número ...2016..., a qual foi indeferida por despacho de 22.06.2016 do Director de Finanças de ... e notificada pelo ofício da mesma data recebido em 23.06.2016 – **conforme folha 18 do PA (parte 1) e folha 63 do PA (parte 5) e ainda folha única do PA (parte 6) junto pela AT com a resposta;**
15. Em 20 de Setembro de 2016 o Requerente entregou CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

A propósito da prova testemunhal e do princípio da livre apreciação da prova, convém aqui referir que:

- Não se exige do julgador uma convicção de absoluta certeza;
- É suficiente que a sua convicção assente num juízo de suficiente probabilidade ou verosimilhança;
- Quando no espírito do julgador, em vez da convicção se forma a dúvida sobre a realidade dos factos a provar - o facto não pode ser dado como provado, em

prejuízo da parte onerada, ou, na dúvida sobre a determinação desta, em prejuízo da parte a quem o facto não aproveitaria.

Refere a Senhora Juíza Desembargadora Ana Maria Barata de Brito em “Livre apreciação da prova e prova indirecta”, CEJ 25.05.2013: “*Não poderá tratar-se de uma convicção puramente subjectiva ou emocional. Curando-se sempre de uma convicção pessoal, ela é necessariamente objectivável e motivável.*”

Esclarece Figueiredo Dias que a verdade que se procura é uma verdade práctico-jurídica, resultado de um convencimento do juiz sobre a verdade dos factos para além de toda a dúvida razoável”.

Relativamente à prova testemunhal e à matéria sobre que incidiu, apenas se considerou provado o que consta no ponto 13. dos factos assentes.

Toda a restante matéria de facto está alicerçada nos documentos juntos, mormente a que consta dos pontos 6. e 7. da matéria de facto assente, não contestada, aliás, pelas partes.

Não vê o TAS motivos para não considerar a prova testemunhal produzida. As testemunhas depuseram em 2017 sobre factos de 2013, pelo que se tivessem depoimentos muito elaborados e com pormenores que só através de uma qualquer documentação coetânea poderiam ter, isso sim, seria de colocar, quem aprecia a prova, em alerta sobre a sua consistência. Apenas se consideraram assentes os factos aduzidos pelas testemunhas com alguma relevância para o caso e tendo em conta a forma como depuseram.

Por outro lado, alguma contradição que se encontre entre as datas constantes na declaração da junta de freguesia (que é emitida por declaração do Requerente) por um lado e ainda na licença de obras, face ao que referiram as testemunhas, temos que ter em conta as regras da experiência:

- No meio rural - como é o caso - não é incomum as famílias viverem em prédios inacabados ou ainda em processo de acabamento;

- A proximidade entre a habitação aqui em causa (Lugar de ..., freguesia de ..., concelho de...) do Requerente e do seu cônjuge e a dos pais do Requerente (em ..., uma vez que foram os pais que lhe doaram o terreno e lhe venderam a segunda habitação), com cerca de 2,7 km, conduzirá a que o Requerente e os membros do seu agregado familiar, partilhem amiúde a casa dos pais em ..., sem que isso afecte o entendimento de que a habitação em ..., perde o requisito de “permanência” no sentido da habitualidade e normalidade (segundo o acórdão do STA citado pelo Requerente).

Haverá que apreciar a prova no seu conjunto e ter em conta as regras da experiência comum, nomeadamente o meio em que os factos ocorrem e as prováveis relações familiares, no sentido de se firmar uma convicção assente num juízo de suficiente probabilidade ou verosimilhança.

Vem o que acima se refere, a propósito do que a AT expressa como fundamento para não ter relevado a prova documental apresentada pelo Requerente em sede de procedimento gracioso e aduzida neste PPA: “não resultou prova inequívoca e irrefutável” que era na casa alienada que o Requerente tinha a sua habitação própria e permanente.

Em primeiro lugar “própria” seria sempre a habitação, porque de sua propriedade. Mas quanto ao nível de convicção não pode o TAS subscrever tal exigência uma vez que como acima se disse “*é suficiente que a ... convicção assente num juízo de suficiente probabilidade ou verosimilhança*”, isto mesmo na consideração dos factos que devem ter-se por assentes, aqueles que reflectem o que é possível apurar da verdade material, reconstituída à data da ulterior apreciação de um conflito.

IV. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR

Cumpra antes de mais referir que não assiste razão ao Requerente quando invoca que aquando da liquidação de IRS do ano de 2013, nunca recebeu qualquer notificação para se pronunciar sobre o projecto de decisão, com vista à correcção da declaração.

Como resulta do documento nº 7 junto com o pedido de pronúncia (notificação da AT de abertura do processo de divergências), o Requerente foi notificado expressamente de que “decorrido o prazo mencionado, sem a regularização da situação detectada, o procedimento prosseguirá para correcção dos valores declarados”. Ofício ao qual não respondeu.

Artigo 19º nºs 3 e 4 da LGT versus nº 5 do artigo 10º do Código do IRS – A falta de comunicação à AT de alteração do domicílio do sujeito passivo no imóvel alienado

Partimos de uma das conclusões tiradas no acórdão do STA citado pelo Requerente (Acórdão STA de 23.11.2011 – Processo 0590/11 – 2ª Secção – Relator Conselheiro Lino Ribeiro): *“a morada em certo lugar, a **habitatío**, pode demonstrar-se através de “factos justificativos” de que o beneficiado fixou no prédio o centro da sua vida pessoal”*.

Refere-se ainda no referido acórdão cuja questão de fundo é idêntica à que se discute neste processo: *“sendo a residência habitual o local onde a pessoa normalmente vive e tem o seu centro de vida, não medeiam grandes diferenças entre o «domicílio fiscal» e a «habitação permanente»: há entre as duas figuras uma relação íntima, que se traduz em ambas pressuporem um lugar com o qual certa pessoa está em ligação, o local onde tem a sua existência organizada e que, como tal, lhe serve de base de vida.*

Mas, no plano conceitual, nem a residência habitual se identifica com a residência permanente, nem o domicílio coincide com a morada, ou seja, o local onde a pessoa tem a sua habitação, tal como se pode inferir dos dois números do artigo 82º do CC (conforme Antunes Varela e Pires de Lima, Código Civil Anotado, Vol. I, pág. 98 e Luís Carvalho Fernandes, Teoria Geral do Direito Civil, Vol. I, pág. 380 e 381)”

O pressuposto «habitação própria e permanente» é a situação de facto que condiciona ... (neste caso a elegibilidade para a exclusão tributária em IRS). O requisito da permanência na “habitação” (a lei não utiliza o termo “residência”), deve ser entendido no sentido de

habitualidade e normalidade e não propriamente no sentido cronológico absoluto de estadia sem qualquer solução de continuidade. Para se assegurar a finalidade subjacente à atribuição da (neste caso a exclusão tributária) ... que consiste em estimular e incentivar o acesso à habitação própria (conforme alínea c) do n.º 2 do artigo 65.º da CRP), basta que o beneficiado organize no prédio as condições da sua vida normal e do seu agregado familiar, de tal modo que se veja nele o local da sua habitação.

*Para este efeito, os actos ou factos que demonstram a ligação do beneficiado ao prédio isento de IMI não se esgotam na ligação à circunscrição fiscal onde se situa o prédio ou na correspondência da habitação com o domicílio fiscal registado nos serviços de finanças. É certo que estes elementos são indícios de que o beneficiado pretende fixar ou fixou a sua morada real e efectiva no prédio ... Todavia, a morada em certo lugar, a **habitatío**, deve demonstrar-se através “factos justificativos” de que o beneficiado fixou no prédio o centro da sua vida pessoal.*

Ora, sendo essencial apenas a habitação no prédio objecto da (exclusão tributária neste caso) ..., a ligação do beneficiado ao prédio concretiza-se necessariamente através de certas condições físicas (casa, mobília, etc.), jurídicas (contratos, declarações, inscrições em registos, etc.) e sociais (integração no meio, conhecimentos dos e pelos vizinhos, etc.).

...

A circunstância de no registo de contribuintes a morada dos recorridos não ter sido actualizada, a seu pedido ou oficiosamente (conforme 19.º n.º 6 da LGT), não é indício suficiente de que eles não habitavam no prédio.

O facto da morada constante do cadastro dos contribuintes ser diferente do local da situação do prédio não justificava, por si só, que os recorridos habitavam nessa outra morada.

Os procedimentos administrativos de reconhecimento e de controlo dos pressupostos do benefício fiscal poderiam conduzir a que a administração fiscal rectificasse oficiosamente o domicílio fiscal dos recorridos ou, pelo menos, em concretização do princípio da colaboração recíproca enunciado no artigo 59.º da LGT, que lhes solicitasse a correcção da morada constante no registo central de contribuintes”

A AT, como resulta dos factos provados (ponto 9), iniciou o processo de divergências apenas porque a residência do Requerente era diferente da designação toponímica do imóvel alienado.

Ou seja, considerou que o facto do Requerente e esposa não terem alterado o domicílio fiscal para o prédio do Lugar de ..., nos termos do artigo 19º da LGT, justificava por si só, a não consideração da declaração de rendimentos tal como foi apresentada – quanto ao Anexo G – e motivava uma nova liquidação (oficiosa) de IRS, agora sem o valor proposto para reinvestimento pelo contribuinte, de 55 000,00 euros.

Mas não assiste razão à AT, como resulta do referido no acórdão que se transcreveu parcialmente.

Por outro lado, será até contraditório com os motivos que levaram à liquidação oficiosa do IRS, nos termos descritos (ou seja, *sem antes abrir um procedimento oficioso de inspecção para averiguar se de facto o Requerente esposa tinham a sua “habitatío” na casa de Telheirinhas*) o facto da Requerida, depois, em sede de procedimento gracioso, ter apreciado a prova documental apresentada pelo Requerente, numa implícita postura de aceitar que, mesmo não tendo sido cumprida a obrigação do artigo 19º da LGT, poderia o interessado fazer prova de que o centro da sua vida em comum era nessa habitação.

O nº 5 do artigo 10º do Código do IRS - Habitação própria e permanente – Prova suficiente

O fulcro deste processo reside na apreciação da prova que o contribuinte produziu (documental e testemunhal) no sentido de demonstrar que na data da venda (**05.11.2013**) do prédio urbano que construiu de raiz no Lugar de..., era a sua habitação própria e permanente (HPP).

Em bom rigor, uma vez que se trata de prédio urbano construído de raiz pelo Requerente e esposa, só após a entrega do Modelo 1 do IMI (em **21.06.2013**) é que se pode discutir se os

contribuintes afectaram ou não o imóvel a HPP. Ou quando muito após a data da emissão, pela edilidade local, da licença de utilização (em **29.04.2013**).

A discussão travada neste processo sobre se o Requerente e esposa já viviam no prédio antes (desde 2010) configura-se ter utilidade reduzida, uma vez que, pelas regras da experiência comum e face aos documentos trazidos ao processo, é notório que tendo isso ocorrido em termos de verdade material (e as testemunhas e o próprio Requerente o afirmam), o prédio urbano não estava, pelo menos no plano jurídico-administrativo, apto a ser elegível para integrar o conceito de HPP, relevante para previsão normativa do nº 5 do artigo 10º do Código do IRS.

Ou seja, o conceito relevante de HPP que a norma do nº 5 do artigo 10º do Código do IRS avoca, no caso de imóvel construído de raiz, só poderá ser o de um prédio urbano com condições normais de habitabilidade. E só após a verificação da sua habitabilidade por entidade terceira competente ou após a sua manifestação nas Finanças de que possui esse requisito.

Face aos factos provados nos pontos 6., 7. e 13. da matéria de facto assente e tendo em conta o que acima se acaba de referir, ou seja, verdadeiramente o que o Requerente e esposa tinham que provar é que o prédio urbano que construíram no Lugar das..., entre **29.04.2013** (data da emissão do alvará de utilização) e entre **05.11.2013** (data da venda) foi a sua “*habitatio*”; o TAS conclui que a prova que foi feita é *suficiente* para se poder concluir por um suficiente juízo de probabilidade de que o Requerente e esposa tinham neste bem a sua habitação permanente.

Uma casa mobilada. Com seguro de recheio. Uma casa onde se recebiam visitas. Onde se serviram jantares. Onde dormiam os proprietários. A escolha da escola primária do filho mais próxima do prédio (em ... e não em ...). O contrato de fornecimento de luz com contador de obra até 22.05.2013. O alvará de utilização da habitação em 29.04.2013. O modelo 1 do IMI em 21.06.2013. A sua venda em 05.11.2013. Todos estes elementos conjugados configuram-se suficientes para que o TAS conclua da forma como concluiu,

tendo em conta o conceito de “habitação permanente” que resulta do teor do acórdão do STA acima transcrito parcialmente.

E sobretudo porque, face a esta prova que foi também aduzida em sede de reclamação graciosa, caso a AT tivesse dúvidas fundadas sobre a suficiente consistência da prova documental, impunha-se que se suscitasse esclarecimentos adicionais aos contribuintes ou a terceiros, mormente perante a ..., suscitando informação sobre o contrato firmado após a obtenção da licença de utilização e perante a Junta de Freguesia de ... para esclarecer a forma como obteve a informação constante da declaração de 26.06.2014, que poderia até ser pelo conhecimento pessoal, dadas as relações de proximidade que existem nestas localidades.

Desta feita, procede o pedido de pronúncia arbitral.

Fica prejudicada a apreciação do segundo fundamento aduzido pelo Requerente tendente à justificar a anulação da liquidação.

Do pedido de juros indemnizatórios

O Requerente pede, além da anulação da liquidação de IRS, o reembolso do que pagou, mais os juros indemnizatórios.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

Como resulta do teor literal desta norma, o direito a juros indemnizatórios depende de «pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e da existência de “erro imputável aos serviços”.

Provou-se que o Requerente pagou em 11.02.2015 a importância de 16 426,36 euros, liquidação que se considera aqui não estar de acordo com a lei (ponto 11 da matéria de facto assente).

Mas também se provou que o Requerente e o seu cônjuge quando venderam o imóvel não tinham o domicílio fiscal no próprio imóvel que constituía a sua HPP (ponto 12 da matéria de facto assente).

Resulta dos factos provados que o Requerente e a sua esposa incumpriram uma obrigação legal perante a AT: a de alterar o domicílio fiscal, nos termos do artigo 19º-3 e 4 da LGT. Incumprimento de obrigação legal que deve ter consequências, para além da aplicação de coimas.

Também se provou que a AT só avançou para a liquidação oficiosa do IRS porque a “residência do titular” era “diferente do imóvel do reinvestimento” (ponto 9 da matéria de facto assente).

Ou seja, está demonstrado que o facto do Requerente e a esposa não terem, pelo menos após a data da obtenção da licença de utilização ou após a entrega do Modelo 1 do IMI, alterado o seu domicílio fiscal, deu causa a que a liquidação oficiosa fosse emitida pela AT nos termos em que o foi.

No entanto, há que apurar se deve aplicar-se aqui o regime do nº 2 do artigo 43º da LGT.

Refere o nº 3 alínea c) do artigo 43º da LGT: “São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”.

A norma em causa apenas se reconduz, textualmente, aos casos de *revisão* do acto tributário a pedido do contribuinte (nº 6 do artigo 78º da LGT) não sendo aqui aplicável uma vez que o Requerente deduziu reclamação graciosa (ponto 14 da matéria de facto assente).

Face à matéria de facto provada, não é possível imputar à AT um erro que permita a sua condenação no pagamento dos juros indemnizatórios, uma vez que a emissão da liquidação oficiosa de IRS aqui impugnada, deve-se ao facto do Requerente e esposa não terem cumprido a obrigação legal que consta do artigo 19º-3 e 4 da LGT.

Improcede, pois, o pedido de condenação na AT no pagamento dos juros indemnizatórios.

V. DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos:

1. Julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se a liquidação aqui em causa, com o nº 2015 ... de 02.01.2015, de que resultou IRS a pagar, incluindo juros, de 16 426,36 euros e o despacho de 22.06.2016 do Senhor Director de Finanças de ... que indeferiu a reclamação graciosa nº ...2016..., por estarem em desconformidade com o nº 5 do artigo 10º do Código do IRS;
2. Devendo, conseqüentemente, ser devolvida ao Requerente a importância paga;
3. Julga-se improcedente o pedido de condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios por não se verificarem todos os pressupostos do artigo 43º da LGT.

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 16 426,36 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 224,00 segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo 6/7 (1 049,14 euros) a cargo da Requerida e 1/7 (174,86 euros) a cargo do Requerente, tendo em conta os respectivos decaimentos.

Notifique.

Lisboa, 31 de Março de 2017
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.