

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 619/2017-T

Tema: IRS – Reinvestimento de mais – valias imobiliárias - domicílio fiscal/habitação própria e permanente - artigo 10º, nºs 5 e 6 do CIRS.

Decisão Arbitral

I.RELATÓRIO

1. A..., solteira, maior, contribuinte fiscal nº..., residente na Rua ..., nº..., ..., ... -... Carnaxide (*doravante designada por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2017-11-27 pedido de constituição da tribunal arbitral singular, nos termos do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 2º e artigo 10º, nºs 1 e 2, ambos do Decreto –Lei nº10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante referido por RJAT*), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por Requerida ou AT*), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação de IRS, nº 2017 ... de 2017-02-07, e respectivos juros, referente ao ano de 2015, bem como a declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa o que coube o nº ...2017... .

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificada à Requerida em 2017-11-30.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. Em 2018-01-18 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) na redacção que lhes foi conferida pela Lei nº 66- B/2012, de 31 de Dezembro.

5.O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2018-02-07, em consonância com a prescrição da alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, a Requerida procedeu, em 2018-03-08 à junção do processo administrativo, tendo, em 2018-03-12, apresentado a sua resposta.

7. Por despacho arbitral proferido em 2018-03-19, e pelas razões que do mesmo constam, foi, para além do mais: (i) dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, (ii) dispensada a apresentação de alegações, (iii) indicada como data limite para a prolação da decisão o dia dezanove de Maio, tendo-se ainda advertido a Requerente no sentido de vir a proceder ao pagamento da taxa de justiça subsequente até dez dias antes daquela indicada data.

8. A fundamentar o seu pedido, a Requerente, invoca em síntese, e, com relevo para o que aqui importa, o seguinte, *(que se menciona maioritariamente por transcrição)*:

8.1. O agregado familiar da Requerente é constituído por si e pela sua filha menor, B..., NIF ... *(cfr. artigo 4º do pedido de pronúncia arbitral)*,

8.2. Até 22-06-2015, a habitação própria e permanente do agregado familiar da Requerente correspondia à fracção autónoma designada pela letra “G”, do artigo matricial ... da União das Freguesias de ... e ..., correspondente à Rua ..., nº..., ..., e ... e Rua ..., nº..., freguesia de ..., Concelho de Oeiras. *(cfr. artigo 5º do pedido de pronúncia arbitral)*,

8.3. Em 23-06-2015, a Requerente procedeu à alienação do referido imóvel pelo valor de EUR 208.000,00 (...) [*cfr. artigo 6º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 4 com o mesmo junto*],

8.4. Este imóvel tinha sido adquirido com recurso a crédito hipotecário celebrado com o Banco C..., encontrando-se em dívida o montante de EUR 97.930,35 (...) valor esse pago no momento da sua alienação através de parte do pagamento (*cfr. artigos 7º e 8º do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 5 e 6 com o mesmo juntos*),

8.5. Em 29.06.2015, a Requerente reinvestiu parte do valor da realização desse imóvel na fracção autónoma designada pelas letras “EC” do artigo matricial urbano ... da União das Freguesias de ... e ..., correspondente ao segundo andar esquerdo destinado a habitação do prédio urbano sito na ...– Rua...–..., freguesia de..., Concelho de Oeiras, pelo montante de EUR 170.000,00 (*cfr. artigo 9º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 7 com o mesmo junto*),

8.6. Após a sua aquisição, a Requerente sujeitou o imóvel a obras de remodelação, que a impediram de transferir a residência para o mesmo imediatamente (*cfr. artigo 10º do pedido de pronúncia arbitral*),

8.7. O imóvel adquirido foi afeto à habitação própria e permanente do agregado familiar em Fevereiro de 2016 (*cfr. artigo 11º do pedido de pronúncia arbitral*),

8.8 (...) com o propósito de adaptar o imóvel adquirido à sua nova habitação, a Requerente celebrou contrato de fornecimento de eletricidade e gás em 29.12.2015, com a D... (*cfr. artigo 15º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 8 com o mesmo junto*),

8.9. Em 5.08.2016 a Requerente procedeu à alteração de morada do seu cartão de cidadão (*cfr. artigo 16º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 9 com o mesmo junto*),

8.10. Em 01.06.2016, a Requerente procedeu à entrega da Declaração de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares Modelo 3 do IRS, a qual foi identificada com o

número ... (*cf. artigo 17º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 10 com o mesmo junto*),

8.11. (...) [na] referida declaração, a Requerente indicou no campo 5005 do quadro 5 do Anexo G que o valor em dívida do empréstimo à data da alienação do imóvel era de EUR 97.930,35 e manifestou a intenção de reinvestir EUR 110.000 no campo 5006 do quadro 5 do Anexo G (*cf. artigos 18º e 19º do pedido de pronúncia arbitral, e documento nº 10 com o mesmo junto*),

8.12. (...) tendo declarado que deste montante, EUR 93.265,22 foram reinvestido no mesmo ano imóvel melhor identificado (*cf. campos 5008 do quadro 5 do Anexo G*,

8.13. Na referida declaração de rendimento, a Requerente preencheu ainda o Quadro 4 do Anexo G, onde discriminou o valor de alienação do imóvel pelo valor de EUR 208.000,00, a indicação de que o mesmo foi adquirido em dezembro de 2012 por EUR 160.000, e que incorreu em despesas e encargos de EUR 13.345,64 (*cf. artigos 20º e 21º do pedido de pronúncia arbitral*),

8.14. (...) A Requerente foi notificado da existência de divergências no preenchimento da Declaração de IRS (*cf. artigo 23º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 12 com o mesmo junto*),

8.15 (...) foi emitida a Liquidação de IRS nº 2017 ..., de 07-02-2017, no montante de EUR 6.385.66, relativa aos rendimentos do ano de 2015 (*cf. artigo 26º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 1, com o mesmo junto*),

8.16. Em 21.04.2017 a Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra a referida liquidação (...) que foi indeferida (*cf. artigos 27º e 30º do pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo anexo*),

8.17. Por não ter efetuado o pagamento da liquidação e das correspondentes demonstrações de liquidação de juros e acerto de contas, foi instaurado contra a Requerente o Processo de Execução Fiscal nº ...2017... (*cfr. artigo 28º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 13 com o mesmo junto*),

8.18. Em 03.09.2017 a Requerente procedeu ao pagamento da dívida exequenda, no montante de EUR 6.569,99 (*cfr. artigo 29º do pedido de pronúncia arbitral e documento 14, com o mesmo junto*),

8.19. Tece ainda a Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral várias considerações de direito acerca do regime de exclusão das mais valias, previsto nos nºs 5 e 6 do artigo 10º do CIRS, manifestando a sua discordância quanto à interpretação que do mesmo faz a AT, pugnando pela verificação dos necessários requisitos para a sua aplicação, convocando ainda a interpretação a levar a cabo quanto às realidades subjacentes aos conceitos de “habitação própria e permanente” e “domicílio fiscal”.

8.20. Concluindo, como se extrai do seu pedido, que o mesmo deverá ser julgado procedente por provado, declarando-se a ilegalidade dos actos impugnados e, condenada a Requerida a proceder “*ao reembolso do Imposto liquidado, incluindo juros compensatórios e moratórios e demais acréscimos impostos à Requerente, e ao pagamento de juros indemnizatórios*”.

9.A AT devidamente notificada para o efeito, através do despacho arbitral de 2018-02-07, apresentou tempestivamente a sua resposta, pugnando pela inexistência de qualquer ilegalidade relativa à liquidação aqui em crise, concluindo, conseqüentemente, pela improcedência do pedido formulado pela Requerente em consonância, aliás, com a posição por si já expressa em sede de indeferimento da reclamação graciosa.

9.1. Alega assim, em brevíssima síntese, em defesa da sua posição, e para o aqui releva, que a exclusão da tributação das mais valias aqui em questão é (...) “afastada se, nos termos da alínea a) do nº 6 do artº 10º do CIRS, o sujeito passivo não afectar o imóvel

adquirido “de chegada” a habitação do seu agregado familiar, até decorridos 12 meses após o reinvestimento”.

9.2. Prossegue assim a AT o seu argumentário de resposta:

9.3. A A adquiriu o imóvel “de chegada” em 29/06/2015, porém, só o afectou a habitação do seu agregado familiar em 05/08/2016 – decorridos mais de 12 meses após o reinvestimento (*cfr. artigos 25 e 26 da resposta*),

9.4. Dos autos não consta prova de que o haja feito antes (*cfr. artigo 27 da resposta*),

9.5. A A não faz prova de residência habitual no local de reinvestimento (*cfr. artigo 28 da resposta*),

9.6. (...) Este facto, o do imóvel “de chegada” não estar afectado a habitação própria e permanente, inviabiliza a possibilidade de aplicação do regime de exclusão de tributação das mais – valias, nos termos legais (*cfr. artigo 30 da resposta*).

9.7. Conclui a AT, como já supra referido, que “deve ser declarada a total improcedência do pedido, dada a sua total falta de apoio legal”.

10.As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3º,6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ex vi artigo 29º, nº1, alínea a) do RJAT.

11. O processo não enferma de quaisquer nulidades, não tendo sido suscitadas quaisquer excepções, inexistindo qualquer obstáculo à apreciação da causa.

II.FUNDAMENTAÇÃO

A.MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- a. Até 2015-06-22 a habitação própria e permanente do agregado familiar da Requerente correspondia à fracção autónoma designada pela letra “G”, do artigo matricial ... da União de Freguesias de ... e ... correspondente à Rua ..., nº..., ..., e ..., e Rua ..., nº..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito sob o número ... na ... Conservatório do Registo Predial de Oeiras,
- b. Em 2015-06-23 e pelo preço de 208.000,00 € a Requerente alienou o supra identificado prédio a E... e mulher F... .
- c. O prédio em questão havia sido adquirido pela Requerente com recurso a crédito hipotecário junto no C..., encontrando-se em débito o valor de 97.930,35 € pago a esta na data de alienação (2015-06-23)
- d. Com data de 2015-06-29 a Requerente adquiriu pelo valor de 170.000,00 € “a fracção autónoma designada pelas letras “EC” que corresponde ao segundo – andar esquerdo destinado a habitação, com um lugar de garagem 31 e arrecadação número 34, ambos ao nível do rés-do-chão, do prédio urbano situado na ...– Rua...– ... freguesia ..., concelho de Oeiras”
- e. Para a aquisição da referida fracção na mesma data e em simultâneo com a aquisição a Requerente contraiu, junto do Banco G..., S.A. um empréstimo de 94.400,00 €.
- f. Na sobredita escritura de “Compra e Venda, Mútuo com Hipoteca e Mandato” foi indicada como residência da Requerente a Rua ..., nº..., ..., Amadora,
- g. A Requerente apresentou em 2016-05-31 a declaração de IRS modelo 3, respeitante ao ano de 2015, a que veio a caber a identificação ..., acompanhada dos anexos A e G,

h. A Requerente assinalou nos locais para tanto apropriados (quadros 5 e 6 do anexo G) a alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, bem como o reinvestimento do valor de realização de imóvel destinado a habitação própria e permanente,

i. A Requerente foi notificada da existência de divergências na declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 2015 – detalhe da situação irregular com o código de análise “D25 – reinvestimento em imóveis”

j. Em 2017-02-07 foi emitida liquidação oficiosa relativa ao IRS de 2015 com o nº 2017 ... no valor de 6.385,66 € que inclui a tributação das mais valias realizadas com a alienação efectuada em 2017/06/23, e juros compensatórios.

k. Em 2017-04-21, a Requerente apresentou reclamação graciosa junto do Serviço de Finanças de Oeiras, ..., a que veio a caber o nº ...2017... .

l. A instruir a reclamação graciosa a Requerente apresentou um contrato celebrado com a “D...” em 2015-12-29, relativo ao fornecimento de energia eléctrica e gás, bem como vários documentos / facturas correspondente a aquisição de materiais de construção civil, decoração e mobiliário e electrodomésticos, datados de 25/07/2015,08/08/2015, 08/10/2015,2015/09/10,2015-09-14,2015-09-26, 22-09-2015,03/10/2015,08/10/2015,2105-117,2015,21/10/2015,2015/10/21,24/10/2015,2015-10-06,2015-11-10,27/12/2015,2015-12-07, e 15-02-2016, todos apresentando como morada do cliente, de transporte, descarga ou destino a Rua..., nº..., ..., ... em Carnaxide.

m. A Requerente procedeu à alteração do seu domicílio fiscal para a Rua..., ..., ..., ... em Carnaxide, concelho de Oeiras, em 2016-08-05.

n. Com data de 2017-08-29, foi a Requente, notificada do acto de indeferimento da reclamação graciosa, conforme PA cujo teor aqui se dá por reproduzido.

o. A decisão de indeferimento da reclamação graciosa, tornada definitiva, foi precedida do projecto de despacho e parecer, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzida, de onde se extrai, para além do mais, e com relevo:

“(...) foi possível aferir que a reclamante, em 2015/06/29, dentro do limite temporal estabelecido na alínea b) do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS, adquiriu pelo valor de € 170.000,00, a fração autónoma designada pelas letras “EC” correspondente ao 2.º Esq., do prédio urbano sito na Rua..., n.º..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da União de freguesias de ... e ..., concelho de Oeiras.

De acordo com o n.º 5 do art.º 10.º do CIRS “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...”se

** no prazo de 36 meses contados da data da realização, o produto da realização for reinvestido na aquisição de outro imóvel (...)*

** exclusivamente com o mesmo destino.*

Este benefício incorpora três requisitos: o prazo, o reinvestimento e a efetação do bem (quer o que gera a mais - valia, quer aquele que se adquire).

Aparentemente e na medida em que houve a aquisição de outro imóvel, estariam reunidas as condições para beneficiar da exclusão da tributação respeitante à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido.

No entanto, a alínea a) do n.º 6 do art.º 10.º do CIRS, dispõe que “não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando o adquirente o não efete à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos doze meses após o reinvestimento”

O fator relevante para o domicílio fiscal nas pessoas singulares é a residência habitual comunicada pelo contribuinte, entendido não como uma escolha arbitrária mas como o efetivo domicílio fiscal, sendo este o mecanismo através do qual a Administração Fiscal

tem a possibilidade do controlo das obrigações tributárias e por contrapartida possibilitar aos cidadãos o acesso a vantagens de natureza fiscal.

O domicílio fiscal é um domicílio especial, uma vez que se refere a um lugar determinado para o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias.

No caso presente, o acesso às vantagens da natureza fiscal consubstancia-se na exclusão de tributação dos ganhos com a alienação do imóvel.

Para efeitos fiscais, a comprovação da residência faz-se única e exclusivamente, após a comunicação à Administração Tributária, sendo a mesma ineficaz enquanto não for comunicada (n.º 2 e 3 do art.º 19.º da LGT),

Após consulta ao sistema informático, nomeadamente ao SGRC – Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, foi possível aferir que a reclamante até 2015/06/15 residiu na Rua ..., em Carnaxide, tendo alterado o seu domicílio fiscal para a Rua..., na Amadora em 2015/06/15, residindo na atual morada apenas desde 2016/08/24, verificando-se assim ter sido ultrapassado o prazo previsto na alínea a) do n.º 6 do art.º 10.º do CIRS.

De facto, porque a Reclamante, dentro do limite temporal dos doze meses, não afectou o imóvel em causa (adquirido em 2015/06/29) a sua habitação, não poderá operar-se a exclusão tributária, prevista nas alíneas a) e b) do art.º 10.º do CIRS.

Atentas ainda as razões aduzidas pela reclamante, que considera que a data relevante para se aferir a afetação do imóvel em causa a sua habitação, deveria ser a data da última fatura que apresentou referente às obras realizadas, discordamos com tal entendimento, na medida em que, da análise a todas as faturas apresentadas concluímos que, não obstante a reclamante ter comprado um imóvel degradado, as obras realizadas foram de reparação e melhoramento do mesmo e que não alteraram o conteúdo do seu direito de propriedade, conforme se alcança da consulta ao histórico do imóvel em causa”.

p. Em 2017-08-08 a Requerente foi citada para a execução nº ...2017..., que teve por origem a liquidação impugnada e acréscimos legais,

q. Com data de 2017-09-03 a Requerente procedeu ao pagamento da execução no valor de 6.569,99 €,

r. Em 2017-11-27 a Requerente apresentou junto do CAAD pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão inexistem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão, de discriminar a matéria provada da não provada [(cfr. art. 123º, nº2 do CPPT, e nº 3 do artigo 607º do Código de Processo Civil, aplicáveis, *ex vi*, artigo 29º, nº 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 da (s) questão (ões) de direito. (cfr. artigo 596º do CPCivil, aplicável *ex vi* artigo 29º nº1 alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do disposto no artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental junta aos autos e o PA anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

B.DO DIREITO

A questão que é objecto do presente processo reconduz-se: (i) ao tema da tributação dos rendimentos da categoria G concretamente das mais valias previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, (ii) ao regime de exclusão de tal tributação nas situações de reinvestimento previstas nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do CIRS, e (iii) saber em que medida releva a identidade entre o domicílio fiscal e a habitação própria e permanente para efeitos da exclusão da tributação das mais – valias.

O CIRS configura os incrementos patrimoniais como uma categoria residual, tributando somente os ganhos que não estão abrangidos nas restantes categorias.

No artigo 9.º do CIRS, respeitante aos rendimentos da categoria G, agregam-se várias categorias de incrementos patrimoniais desde que não considerados rendimentos de outra categoria, as mais valias, as indemnizações que ressarcam danos não patrimoniais, as quantias auferidas em virtude das obrigações de não concorrência, e, ainda os acréscimos patrimoniais não justificados estabelecidos nos termos dos artigos 87.º, 88.º e 89.º A) da Lei Geral Tributária.

As mais valias encontram-se casuisticamente enumeradas no artigo 10.º do CIRS, podendo dizer-se que se caracterizam pela sua natureza ocasional e fortuita, e, para o que aqui releva, no que concerne à fonte do “ganho obtido” as imobiliárias, provindas de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS da *“alienação onerosa de direito reais sobre os bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.”*

Sendo que o código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares não nos fornece um conceito de mais valias, poderemos aqui assumir que constituindo os mesmos incrementos de natureza patrimonial *“correspondem, essencialmente a ganhos resultantes de uma valorização de bens devida a circunstância exteriores, portanto,*

independentemente de uma actividade produtiva do seu titular. São “ganhos trazidos pelo vento “(windfal gains)”.¹

Relativamente ao ganho efectivo para efeitos fiscais, dir-se-á que *“a mais valia é um ganho que se materializa na diferença entre o valor por que o activo entrou no património individual e o valor por que dele saiu por força de um acto de disposição ou outro facto que, segundo a lei, constitua a realização da mais valia”*.²

Tais ganhos, e segundo a solução tradicional no nosso ordenamento jurídico tributário só serão tributados no momento da alienação do bem, de acordo com a previsão do nº 3 do artigo 10º do CIRS, consagrando-se como princípio geral da tributação das mais valias, o princípio da realização.

Os ganhos, para além das excepções previstas nas alíneas a) e b) do nº 3 do artigo 10º consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previstos no seu nº 1: *“os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previstos no nº 1, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes”*.

Subjacente aos ganhos ocorridos com as mais valias resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (ou acto equiparado) está a diferença entre o valor de realização ou alienação do bem ou direito em causa, e o valor de aquisição.

Pois bem,

Traçado ainda que de forma sinóptica o regime das mais valias imobiliárias, e recentrando-nos na questão fulcral dos presentes autos, haverá que assinalar o seguinte:

O nº 5 do artigo 10º do CIRS – redacção ao tempo dos factos subjacentes - excluía *“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

¹ Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Almeida, 2006, página 109.

terreno para construção de imóvel e ou respectiva 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 de 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”

Por seu turno a alínea a) do nº 6 do artigo 10º do CIRS (redacção ao tempo) previa como segue:

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

a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente 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 familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização,

c) (Revogada)

Ora,

Como resulta do parecer e decisão em que se estribou o indeferimento da reclamação graciosa, constante da transcrição a que parcialmente se procedeu, afigura-se a este tribunal como claro, que a dissensão entre as partes reside precisamente e apenas, no relevo a conceder à inobservância do prazo de doze meses para afectação do imóvel de chegada à

² José Guilherme Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, páginas 431 e seguintes.

habitação da Requerente (ou do seu agregado familiar, nos dizeres da alínea a) do nº 6 do artigo 10º do CIRS) e, como já sinalizado quanto à identidade de tal habitação com o domicílio fiscal.

É claro na perspectiva da AT, no presente contexto (como noutros de natureza similar), que para efeitos do benefício previsto no nº 5 do artigo 10º do CIRS é determinante a correspondência/coincidência entre o conceito de “*habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar*”, na formulação do nº 5 do artigo 10º do CIRS e o conceito de “*domicílio fiscal*” que nos é fornecido pelo nº 1 do artigo 19º da Lei Geral Tributária.

Em suma e para o que releva nos presentes autos, entende a AT que a Requerente não procedeu (em tempo útil) à alteração do seu domicílio fiscal para o imóvel objecto do reinvestimento, daí decorrendo, por consequência, que a liquidação de IRS impugnada assenta no entendimento vindo de traçar que a expressão “habitação própria e permanente” a que se refere o nº 5 do artigo 10º do CIRS, é a coincidente com o domicílio fiscal previsto no artigo 19º da LGT.

Ora, quanto a esta questão, não podemos senão realçar, e subscrever sem quaisquer reservas, o que vem dito, assinalando-se de forma laboriosa e eloquente, no âmbito do processo nº 103/2013-T proferido em 25/11/2013 sob a égide do CAAD, quanto à questão que igualmente subjaz dos presentes autos, e que se reconduz, como assinalado, ao seguinte: deverá interpretar - se o conceito de “*habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar*” na formulação do nº 5 do artigo 10º do CIRS como correspondendo ao conceito de “*domicílio fiscal*” com previsão no artigo 19º da Lei Geral Tributária?

Temos assim, *data maxima venia*, na decisão em apreço:

“(…) *questiona-se nos autos o significado da exigência da afectação da habitação adquirida a “a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar” (…)*

(...)

Relativamente à questão enunciada, entende a ATA que se deverá entender que o conceito de “a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar” se deverá interpretar como correspondendo ao conceito de domicílio fiscal, definido na LGT, em cujo artigo 19º/1 a) se pode ler:

“1 . O domicílio fiscal do sujeito passivo, é, salvo disposição em contrário:

a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;”

Em abono da sua tese, invoca a ATA o elemento sistemático da interpretação que, reportando-se às normas da LGT relativas ao domicílio fiscal e ao regime do Estatuto dos Benefícios Fiscais respeitante à isenção do IMI (artigo 46º daquele diploma, anterior artigo 42º), atendível nos termos da alínea b) do artigo 2º da LGT, imporá a equivalência sustentada entre os referidos conceitos.

No mesmo sentido, ainda no entendimento da ATA, deporão exigências de segurança e certeza jurídicas, designadamente por se proporcionarem situações, como a dos autos, em que os sujeitos passivos possam beneficiar de benefícios análogos a dois prédios distintos (a isenção do artigo 10º/5 do CIRS e a do artigo 46º do EBF).

Conclui, finalmente a ATA que a posição por si sustentado não acarreta qualquer violação dos princípios da legalidade e da proporcionalidade.

(...)

entende-se que a redacção do próprio artigo 10º/5 a) e b) do CIRS é suficientemente clara, não deixando lugar a grandes dúvidas.

Com efeito, e desde logo, se o legislador pretendesse que o requisito para o benefício em causa fosse o estabelecimento do domicílio fiscal no imóvel adquirido, tê-lo-ia dito expressamente, como fez no EBF.

Concede-se, contudo, que este argumento, isoladamente, pudesse conceder abertura às dúvidas, que no caso a ATA suscita.

Contudo, uma leitura mais atenta da norma em causa, revela um detalhe adicional.

*O artigo 10º/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 13º/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 considerados sujeitos passivos autónomos**”. Ou seja, existindo agregado familiar, haverá um domicílio fiscal do próprio agregado familiar, que será relevante para efeitos do IRS, não podendo, pelo menos para efeitos deste imposto, o agregado familiar ter dois domicílios fiscais.*

*Neste contexto, a apontada referência do artigo 10º/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.

“(…)

*Ora a expressão utilizada no artigo 10º/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!”*

Retirando-se ainda do acórdão arbitral que vimos seguindo:

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

Revertendo ao caso que subjaz nos presentes autos, e não havendo motivo para discordar do entendimento que brota do acórdão proferido no âmbito do processo nº 103/2013-T de 25/11/2013 do CAAD, somos levados a concluir que, a circunstância de a Requerente ter procedido unicamente em 05 de Agosto de 2016 (*cf.*, documento nº 9 junto com o ppa) à alteração do seu domicílio fiscal decorridos mais de doze meses sobre a data de aquisição do imóvel de reinvestimento (2015-06-29) para além da irrelevante no contexto da exclusão da tributação em causa, haverá de ser conjugado com a realização de obras de remodelação/alteração aí conduzidas.

Na verdade, e sem prejuízo do que vem de dizer-se, acresce que não encontra este tribunal motivo para deixar de considerar que a contratação de serviços de fornecimento de electricidade e gás, bem com a aquisição de diversos materiais e mobiliário destinados à recuperação/remodelação do imóvel em causa, e atentas as datas de celebração e aquisição dos mesmos não possam considerar-se “*factos justificativos*” para efeitos de prova de “*habitação permanente*”, como é salientado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 08-10-2015 (Processo nº 06685/13, Relatora Cristina Flora);

“Nos casos em que o sujeito passivo não cumpriu com a sua obrigação de comunicação de mudança de domicílio fiscal prevista no artº 19º da LGT pode ser demonstrada a sua morada em certo lugar através de “factos justificativos”, e por conseguinte, não obsta ao preenchimento do pressuposto de “habitação permanente” o nº 5 do artº 10º do CIRS a não comunicação da alteração do domicílio fiscal”.

Concluindo-se, face ao que vem de expor-se, que o disposto no nº 5 do artigo 10º do CIRS não condiciona o benefício aí previsto à comunicação da alteração do domicílio fiscal ínsita no nº 3 do artigo 19º da LGT, julga-se ser de proceder a pretensão da Requerente.

III. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De conformidade ao disposto na alínea b) do artigo 24º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a administração

tributária a partir do termo do prazo para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo a até ao termo do prazo para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessárias para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100º da LGT, aplicável *ex vi aliena a)* do nº 1 do artigo 29º do RJAT, que prevê:

Artigo 100º

Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo

“A administração tributária está obrigada em caso de procedência total ou parcial da reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”,

Embora o artigo 2º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD, não fazendo menção a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários sendo essa a interpretação que se harmoniza e conjuga com o sentido de autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O nº 5 do artigo 24º do RJAT ao afirmar que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, deverá ser interpretado no sentido de permitir o conhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral tributário.

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado período de tempo, visando colocá-lo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efectuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

Perante o que vem de expor-se, e face ao sentido decisório quanto ao mérito da causa já sinalizado, decide este tribunal arbitral singular em condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre 6.385,66 €.

IV.DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral Singular em:

- i- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- ii- anular a liquidação de IRS impugnado do ano de 2015;
- iii- declarar a ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa a que coube o nº ...2017...;
- iv- julgar procedente o pedido de reembolso das quantias indevidamente pagas, bem como dos juros indemnizatórios;
- v- condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento das custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estatuído nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 47/2013, de 26 de Junho, 97º- A) nº1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 6.385,66 € e não o indicado pela Requerente (8.595,63 €) uma vez que é aquele o valor da liquidação “*que o sujeito passivo, no todo ou em parte, pretende obstar*”.

VI.CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº2, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em 612.00 €.

NOTIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

A redacção da presente decisão, rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas.

Trinta de Abril de dois mil e dezoito

O árbitro

(José Coutinho Pires)