

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 114/2018-T**

**Tema: IRS – Mais – Valias – Reinvestimento – Domicílio Fiscal.**

## **Decisão Arbitral**

### **A - PARTES**

**A...**, casado com **B...**, titular do número de contribuinte respetivamente ... e ..., ambos residentes na Rua ..., n.º..., ..., ...-... ..., doravante designados de Requerente ou Sujeito Passivo.

**AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA**, doravante designada por Requerida ou AT.

O Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT*), aceite pelo Presidente do CAAD no dia 15-03-2018, com vista à apreciação e decisão do objeto do presente processo, e automaticamente notificado à Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 15-03-2018, conforme consta da respetiva ata.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como Árbitro Paulo Ferreira Alves.

Em 07-05-2018 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, em 28-05-2018, o Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído e materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º n.º 1, alínea a), e 30.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

Teve lugar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, na qual foram ouvidas três testemunhas, tendo as partes apresentado ainda alegações escritas.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

## **B – PEDIDO**

1. O ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2016, número 2017..., com data limite de pagamento em 18.12.2017, referente ao ano de 2016, no valor total de € 47.898,98.

## **C – CAUSA DE PEDIR**

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, já descritos no ponto 1 desta decisão, em síntese, o seguinte:

**2.1.** A liquidação em questão foi emitida pelo Serviço de Finanças de Lisboa ... na sequência da correção à declaração de rendimentos apresentada pelo Requerente relativamente ao exercício de 2016, e porque estes declararam o reinvestimento do valor de realização da sua habitação própria e permanente noutra habitação própria e

permanente sem que o Requerente marido tivesse alterado o seu domicílio fiscal em consonância.

**2.2.** No dia 31.08.2006, o Requerente marido adquiriu pelo valor de €200.000,00 e com recurso a um empréstimo bancário, um imóvel que foi a sua habitação própria e permanente, e do seu agregado familiar, até ao mês de julho de 2015.

**2.3.** Esse imóvel corresponde ao ... Dto. (fração autónoma “T”) do prédio sito na Rua ..., Lote ..., ..., ..., freguesia de ..., concelho de Loures, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loures sob o número ... da mesma freguesia e inscrito na matriz da mesma freguesia com o número ... .

**2.4.** No dia 03.08.2015, os Requerentes adquiriram, pelo valor de € 560.00,00, aquela que passou a ser a sua habitação própria e permanente a partir desse mês de agosto de 2015 (*inclusive*), correspondente ao imóvel sito na Rua ..., n.º..., ... freguesia de ..., concelho do Seixal, descrito na Conservatória do Registo Predial da ... com o número ... da freguesia de ..., inscrito na respetiva matriz predial urbana com o número ... .

**2.5.** Para aquisição desta habitação, os Requerentes contraíram um empréstimo no valor de € 400.000,00 No dia 28.01.2016, e venderam o imóvel onde habitaram até julho de 2015 pelo valor de € 410.000,00, tendo simultaneamente amortizado, na totalidade, o empréstimo do C... que lhe estava associado, no valor de € 200.000,00, acrescido de juros no valor de € 78,20 e da taxa de penalização pela amortização antecipada, no valor de € 1.000,00.

**2.6.** O Requerente mulher alterou o seu domicílio fiscal ainda em 2015.

**2.7.** Por esquecimento, o Requerente marido não alterou o seu domicílio fiscal para a nova habitação própria e permanente logo que a mudança ocorreu, só o tendo feito em 24.08.2017.

**2.8.** Contudo, mudou-se efetivamente para a nova habitação própria e permanente, tal como o seu agregado familiar.

**2.9.** O filho do Requerente nasceu em 12.11.2015, tendo o respetivo cartão de cidadão sido pedido com aquela morada.

**2.10.** Quando os Requerentes registaram esse seu filho, em 19.11.2015, deram como morada da sua residência habitual a Rua ..., n.º..., ... .

**2.11.** A efetiva alteração da habitação própria e permanente do agregado familiar resulta das faturas do serviço de comunicações emitidas pela D...: a primeira, referente a julho de 2015, foi a última fatura recebida relativamente à morada antiga (Rua ..., ..., ..., ...-... Lisboa); a segunda, referente a agosto de 2015, foi a primeira recebida relativamente à morada atual (Rua ..., n.º..., ...).

**2.12.** Desde agosto de 2015 que os Requerentes vivem na Rua ..., n.º..., ..., o que podem comprovar através de contas de água, eletricidade e gás referentes àquela habitação.

**2.13.** Em 2017, os Requerentes apresentaram a sua declaração de IRS com referência a 2016, tendo declarado a venda da sua primeira habitação própria e permanente pelo valor de € 410.000, a amortização de um empréstimo no valor de € 200.000, a intenção de proceder ao reinvestimento de € 210.000 e o efetivo reinvestimento de € 160.000 nos 24 meses anteriores à compra da nova habitação própria e permanente

**2.14.** Assim, fica demonstrado o reinvestimento parcial, correspondente a € 160.000,00, realizado em 2016, do valor de realização deduzido da amortização do empréstimo à habitação da anterior habitação própria e permanente do Requerente, operado nas condições previstas no artigo 10.º, n.º s 5 e 6 do CIRS.

**2.15.** Termina o Requerente alegando, por estarem verificados os pressupostos de que a lei faz depender a exclusão (parcial) de tributação das mais-valias geradas pela venda do referido imóvel, a liquidação de IRS que é objeto do presente processo é ilegal por vício de violação de lei, consubstanciado em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, devendo, em consequência, ser anulada.

## **D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

**3.** A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua

resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

**3.1.** Nos termos do artigo 10º, nº 5 do Código do IRS, são excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as condições aí estipuladas.

**3.2.** No entanto, o Requerente não preenche todos os requisitos, pelo que a AT elaborou uma declaração oficiosa, que não contempla o reinvestimento indicado pelo Requerente.

**3.3.** E isto porque, o Requerente não afetou o imóvel adquirido, à habitação própria e permanente, nos termos do artigo 10º, nº 6, do CIRS.

**3.4.** Ou seja, a comunicação do domicílio fiscal é obrigatória e só com esta comunicação o domicílio fiscal declarado pelo sujeito passivo goza de eficácia perante a AT.

**3.5.** Verificando-se que o Requerente, tendo adquirido o imóvel sito na Rua ..., nº..., ..., ..., em Julho de 2015, apenas alterou a sua morada no dia 24 de Agosto de 2017.

**3.6.** Pelo que, o Requerente não podia beneficiar da exclusão da tributação dos ganhos provenientes da transmissão de imóveis, nos termos da al. a) do n.º 6 do art. 10.º CIRS.

**3.7.** Existe a obrigação de o Requerente comunicar a alteração do domicílio à administração tributária e este não o fez. Se não o fez, tal facto é ineficaz, por força do n.º 3 do art. 19.º LGT para efeitos do disposto no n.º 6 do art. 10.º CIRS.

**3.8.** A Requerida sustentando, que a falta de comunicação traria necessariamente abusos, como na situação em apreço, que por ausência de comunicação, beneficiaria indevidamente do regime do reinvestimento (n.º 5 art. 10 CIRS).

**3.9.** E termina dizendo que a administração tributária precisa de ter certeza e

segurança jurídica na aplicação das exclusões tributárias ou dos benefícios fiscais, sendo que, essa segurança só é possível existir, quando os contribuintes cumprem com todas as suas obrigações legais, o que não aconteceu na situação em apreço.

## **E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

**4.** Previamente a dar entrada na apreciação do peticionado, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão com base na prova documental e testemunhal carreada para os autos.

**5.** Em matéria de facto relevante com base na prova produzida, dá o presente Tribunal por assente os seguintes factos:

**5.1.** No dia 31.08.2006, o Requerente (A...) adquiriu, pelo valor de € 200.000,00 e com recurso a um empréstimo bancário, um imóvel corresponde ao ... Dto. (fração autónoma “T”) do prédio sito na Rua ..., ..., ..., ..., ..., freguesia de ..., concelho de Loures, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loures sob o número ... da mesma freguesia e inscrito na matriz da mesma freguesia com o número ... .

**5.2.** Esse imóvel constituiu a sua habitação própria e permanente, e do seu agregado familiar, até ao mês de julho de 2015.

**5.3.** No dia 03.08.2015, os Requerentes adquiriram, pelo valor de € 560.000,00, o imóvel sito na Rua ..., n.º..., ..., freguesia de..., concelho do Seixal, descrito na Conservatória do Registo Predial da ..., com o número ... da freguesia de ..., inscrito na respetiva matriz predial urbana com o número ... .

**5.4.** Para a aquisição desta habitação, os Requerentes contraíram um empréstimo no valor de € 400.000,00.

**5.5.** No dia 28.01.2016, os Requerentes venderam o imóvel onde habitaram até julho de 2015 pelo valor de € 410.000,00, tendo simultaneamente amortizado, na totalidade, o empréstimo do C... que lhe estava associado, no valor de €

200.000,00, acrescido de juros no valor de € 78,20 e da taxa de penalização pela amortização antecipada, no valor de € 1.000,00.

**5.6.** O Requerente (B...) alterou o seu domicílio fiscal ainda em 2015 para a Rua ..., n.º..., ..., freguesia de ... .

**5.7.** O Requerente (A...), não procedeu à comunicação de alteração do seu domicílio fiscal para a Rua ..., n.º..., ..., freguesia de ..., no período de 12 meses após a compra realizada.

**5.8.** Os Requerentes A..., e B..., são casados, com habitação na Rua ..., n.º..., ..., ...-... ..., desde o mês de agosto de 2015.

#### **F- FACTOS NÃO PROVADOS**

**6.** Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

#### **G- QUESTÕES DECIDENDAS**

**7.** Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas as seguintes, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

a. Alegada pelo Requerente:

(i) Declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2016, número 2017..., com data limite de pagamento a 18.12.2017, referente ao ano de 2016, no valor total de € 47.898,98 (quarenta e sete mil oitocentos e noventa e oito euros e noventa e oito cêntimos).

(ii) Condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

## H MATÉRIA DE DIREITO

8. De acordo com o anteriormente exposto, a questão central carreada a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral, versa sobre a apreciação da legalidade do ato de liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2016, com o número 2017..., com data limite de pagamento em 18.12.2017, referente ao ano de 2016, no valor total de € 47.898,98, por padecer de vício de violação de lei.

9. Para tanto e atenta a factualidade dada como provada e as normas legais em vigor à data dos factos, cabe ao Tribunal apreciar o direito do Requerente em beneficiar da exclusão da tributação das mais-valias provenientes da alienação do prédio que constituiu a sua anterior habitação própria e permanente, cujo valor de realização reinvestiram, em parte, na aquisição de outro prédio para o mesmo destino.

10. Dessa forma, a questão essencial que se coloca é a de saber se, como alega a AT para sustentar a liquidação adicional de IRS, ora em causa, o domicílio fiscal declarado pelo sujeito passivo perante a AT, constitui um requisito legal imprescindível para que o contribuinte possa beneficiar da exclusão de tributação por reinvestimento do valor de realização de habitação própria e permanente, tal como o dispõe o n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

11. Concretamente, vejamos então, qual o entendimento a conferir ao disposto nos n.ºs 5, alínea a) e 6, alínea a) do artigo 10.º, do Código do IRS, ou seja, se é o domicílio fiscal mediante a comunicação da sua alteração no prazo de 12 meses, ou se é a afetação do imóvel à habitação própria no prazo de 12 meses.

12. À data dos factos, a redação dos n.ºs 5, alínea a) e 6, alínea a) do artigo 10.º, do Código do IRS, normas estas que enunciam os requisitos da delimitação negativa da incidência de IRS sobre os rendimentos de mais-valias, era a seguinte:

*“Artigo 10.º - Mais-Valias (...)*

*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; (...)*

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

*a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado; (...)*

13. Do exposto resulta que, para que o Requerente possa beneficiar da exclusão da tributação de mais-valias, deverá preencher os seguintes requisitos cumulativos:

13.1. Quer o imóvel alienado (imóvel de partida), quer o imóvel adquirido (imóvel de chegada) destinam-se a habitação própria e permanente “*do sujeito passivo ou do seu agregado familiar*”;

13.2. Que o reinvestimento do valor de realização do imóvel de partida, para os fins indicados, ocorra dentro do prazo máximo de 36 meses, na aquisição de novo imóvel com o mesmo destino exclusivo, e,

13.3. Que o novo imóvel (imóvel de chegada) seja afeto a habitação própria do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nos doze meses posteriores ao termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efetuado.

14. Dos autos resulta inexistir discordância quanto aos dois primeiros requisitos, já quanto ao terceiro questiona-se o significado da afetação da habitação adquirida, ou seja, saber se estamos perante “**a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar**”, e a verificação, de tal exigência.

**15.** Recorrendo à Lei n.º 82-E/2014 de 31 de Janeiro, temos a questão do domicílio fiscal e da habitação própria e permanente, clarificada, com o aditamento ao artigo 13.º do CIRS, que se transcrevem os números 10 a 13:

*10 - O domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário.*

*11 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se preenchido o requisito de prova aí previsto, designadamente quando o sujeito passivo*

*a) Faça prova de que a sua habitação própria e permanente é localizada noutra imóvel; ou*

*b) Faça prova de que não dispõe de habitação própria e permanente.*

*12 - A prova dos factos previstos no número anterior compete ao sujeito passivo, sendo admissíveis quaisquer meios de prova admitidos por lei.*

*13 - Compete à Autoridade Tributária e Aduaneira demonstrar a falta de veracidade dos meios de prova mencionados no número anterior ou das informações neles constantes.*

**16.** Decorre do exposto, a presunção de que o domicílio fiscal do sujeito passivo é a sua habitação própria e permanente, contudo o sujeito passivo ou a AT podem a todo o tempo, apresentar prova em contrário.

**17.** Com o aditamento à Lei, a questão ficou resolvida de forma clara, permitindo ao sujeito passivo ilidir a presunção, através de qualquer meio de prova.

**18.** Retornando aos presentes autos temos que o Requerente produziu prova documental bastante em como a sua habitação própria e permanente não corresponde ao seu domicílio fiscal, e que a sua habitação própria e permanente é localizada noutra imóvel, preenchendo dessa forma o requisito de prova aí previsto no nº 10, 11, 12 e 13.

**19.** Ainda sobre a questão da afetação da habitação própria e permanente *versus* a alteração do domicílio fiscal, temos jurisprudência, designadamente dos processos TCAS de 8/10/2015, proc. 6685/13, bem como decisões Arbitrais proferidas no CAAD a saber: n.º 103/2013-T (com voto de vencido); 721/2015-T; 92/2016-T; 21/2017-T.

**20.** Decorre sucintamente da jurisprudência anteriormente indicada, que a não comunicação dos sujeitos passivos da mudança de domicílio para o prédio relativamente ao qual pediram a *exclusão para reinvestimento*, por si só, não indicia que não têm habitação

própria e permanente nesse prédio, a morada em certo lugar, a *habitatio*, pode demonstrar-se através “factos justificativos” de que o sujeito passivo fixou no prédio o centro da sua vida pessoal.

**21.** Entenda-se por “factos justificativos”, o recurso a prova que permita apurar e comprovar a habitação própria e permanente nesse prédio. Prova essa que os ora Requerentes fizeram, conforme documentação junta. A esposa e filhos do Requerente residiam no imóvel da ..., os documentos juntos comprovam que factos relevantes da vida ocorreram nesse imóvel, como foi o registo dessa morada como morada dos filhos que entretanto nasceram. Não foi apresentada nenhuma prova de que continuou a residir no imóvel de Lisboa. O centro de interesses vital estava junto da sua Família nesse imóvel.

**22.** Ainda, quanto a este tema e de relevo para a presente decisão, pronunciou-se a jurisprudência, no Acórdão do STA de 23 de Novembro de 2011 – proc. n.º 0590/11, respeitante ao artigo 46.º do EBF, quanto a comunicação de domicílio fiscal do sujeito passivo.

**23.** A jurisprudência, supra referida, é clara no seu entendimento, o qual subscrevemos.

**24.** Em conjugação do anteriormente exposto, refira-se que a redação do próprio artigo 10.º n.º 5 alíneas a) e b) do CIRS é suficientemente clara não deixando lugar a grandes dúvidas.

**25.** Se o legislador pretendesse que o requisito para o benefício em causa fosse o estabelecimento do domicílio fiscal no imóvel adquirido, tê-lo-ia escrito expressamente.

**26.** Parece-nos claro que a comunicação à AT da mudança do domicílio fiscal para a nova habitação não é condição *sine qua non* da exclusão da tributação das mais-valias. Tem sido esse o entendimento dos Tribunais Superiores, desde que “*o sujeito passivo possa demonstrar a sua morada em certo lugar através de “factos justificativos”, pelo que não se vê como no caso em apreço em que o n.º 5 do art. 10.º do CIRS nem sequer remete para o conceito de domicílio fiscal se poderia entender que obsta à “habitação permanente” a não comunicação da alteração do domicílio fiscal.*” – cfr. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10 de agosto de 2015, processo 06685/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)),

**27.** Por outro lado, o n.º 6 do mesmo artigo, dispõe que “*Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando: a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de*

*outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos doze meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efetuado;”* ou seja, resulta uma vez mais a necessidade de “*afetação à habitação*”, e não a de “*fixação do domicílio fiscal*”..

**28.** Resulta, suficientemente claro que a intenção do legislador não foi a de equiparar os conceitos de “*habitação própria e permanente e domicílio fiscal*.”, no artigo 10.º n.º 5 do CIRS.

**29.** Sendo este um benefício centrado na *afetação à sua habitação ou do seu agregado familiar*, limitar essa afetação à alteração do domicílio fiscal, seria contraditório face à natureza do benéfico, e levaria a situações de abuso do referido benefício.

**30.** Com efeito, e desde logo conforme o disposto no artigo 19.º n.º 1º alínea a) da LGT, o domicílio fiscal é que deve corresponder ao local da residência habitual, e não o contrário, de que o local da residência habitual seria o domicílio fiscal.

**31.** Sucede que, o “*domicílio fiscal*” é um conceito de direito, que tem o seu substrato fático, na situação da realidade qualificável como “*residência habitual*”.

**32.** A residência habitual de um sujeito passivo é que determinará o seu domicílio fiscal, e não o contrário, no entanto o entendimento da AT, vai no sentido de que o “*domicílio fiscal*” determina a “*residência habitual*” de um sujeito passivo.

**33.** Contudo, e tal como supra explanado, a circunstância de determinado local constar como “*domicílio fiscal*” de um sujeito passivo, não obriga a que a sua “*residência habitual*” seja esse local.

**34.** Deste modo, a dissonância entre o que formalmente conste como “*domicílio fiscal*” de um sujeito passivo, e o que efetivamente é a sua “*residência habitual*”, deverá ser resolvida alterando-se o primeiro e fazendo-o coincidir com a segunda, e não o oposto, ou seja, considerar-se que esta corresponde àquele, e dessa forma aplicar-se na medida em que se verifiquem os respetivos pressupostos, as sanções que no caso caibam aos responsáveis.

**35.** No que respeita à discussão em causa nos autos, entende-se ser de notar ainda que a LGT, na matéria que se vem de abordar, refere-se a “*residência habitual*”, e não a “*habitação própria e permanente*”, pelo que nem sequer a nível terminológico se verifica uma coerência sistemática que pudesse fundamentar satisfatoriamente uma relação entre a matéria do domicílio fiscal, regulada na LGT, e a matéria da “*habitação própria e*

*permanente*”, a que se refere o artigo 10.º/5 do CIRS. (Acórdão Arbitral 103/2013-T de 25 de Novembro de 2013.)

**36.** Em todo o caso, e mesmo que se concluísse que se deveria considerar como “*habitação própria e permanente*” do sujeito passivo o respetivo domicílio fiscal, sempre tal se haveria de entender como uma mera presunção, ou seja, como a estatuição de um facto desconhecido (o local da “*habitação própria e permanente*”) a partir de um facto conhecido (o local declarado como domicílio fiscal).

**37.** Ora, assim sendo, e não se vislumbrando fundamento para sustentar que a presunção em causa teria natureza *de iure et de iuris*, a qual aliás não se coadunaria com a possibilidade de a AT conhecer oficiosamente, nestas matérias de residência e domicílio, necessariamente se haveria de conceder que a mesma admitiria prova em contrário.

**38.** Com o mesmo entendimento, o Acórdão TCAS de 8/10/2015, proc. 6685/13, decidiu desta forma:

*“[o art. 10.º, n.º 5, do CIRS é] uma norma de exclusão de incidência de IRS relativa às mais-valias realizadas em bens imóveis, verificadas determinadas condições previstas na lei. Como refere Paula Rosado Pereira, «Face aos contornos do regime em apreço, poder-se-á dizer que, na realidade, se está perante uma suspensão de tributação aplicável mediante simples manifestação, na declaração de rendimentos referente ao ano de realização, da intenção de proceder ao reinvestimento (...)» [Paula Rosado Pereira, Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias, Cadernos IDEFF, n.º 2, Almedina, Coimbra, 2005, p. 101]. «A exclusão tem como objectivo favorecer a propriedade do imóvel destinado a habitação permanente.» (cfr. José Guilherme Xavier de Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, p. 413). «O objectivo da lei é claro: eliminar obstáculos fiscais à mudança de habitação, em casa própria, por parte das famílias.» (cfr. Rui Duarte Morais, Sobre o IRS, Almedina, Coimbra, 2006, p. 114). «Trata-se, naturalmente, de não onerar fiscalmente a efectivação do direito fundamental à habitação» (cfr. André Salgado de Matos, Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Anotado, ISG, Coimbra, 1999, p. 168). Ora, importa sublinhar, desde logo, que da análise do n.º 5 do art. 10.º do*

*CIRS resulta que o legislador não remete para o conceito jurídico-fiscal de «domicílio fiscal», como sucede, por exemplo, para efeitos da concessão da isenção de IMI relativamente a imóveis destinados à habitação própria permanente prevista no n.º 1 do art. 46.º do EBF considera-se ter havido afectação do prédio à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se aí se fixar o respectivo domicílio fiscal (cfr. n.º 9 daquele preceito legal). Mas mesmo nesse caso em que se remete para o conceito de domicílio fiscal, mesmo assim, «(...) II. O facto dos sujeitos passivos não terem comunicado a mudança de domicílio para o prédio relativamente ao qual pediram a isenção de IMI, por si só, não indicia que não têm habitação própria e permanente nesse prédio. III - A morada em certo lugar, a habitatio, pode demonstrar-se através 'factos justificativos' de que o beneficiado fixou no prédio o centro da sua vida pessoal.» Ac. do STA de 23/11/2011, proc. n.º 0590/11. Ou seja, mesmo nesses casos em que o sujeito passivo não cumpriu com a sua obrigação de comunicação da mudança de domicílio fiscal o STA admite que o sujeito passivo possa demonstrar a sua morada em certo lugar através de «factos justificativos», pelo que não se vê como no caso em apreço em que o n.º 5 do art. 10.º do CIRS nem sequer remete para o conceito de domicílio fiscal se poderia entender que obsta à «habitação permanente» a não comunicação da alteração do domicílio fiscal. [...] o conceito de domicílio fiscal vem definido na alínea a) do n.º 1 do art. 19.º da LGT, e deste modo, salvo disposição em contrário, o domicílio fiscal do sujeito passivo, no caso das pessoas singulares, é o local da residência habitual. Por outras palavras, o domicílio fiscal das pessoas singulares é o local onde residem habitualmente. Para além da definição de domicílio fiscal que consta do n.º 1 daquele preceito legal o legislador entendeu estabelecer uma obrigação comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária no n.º 2 [corresponde actualmente ao n.º 3], regulando as consequências jurídico-fiscais do incumprimento dessa obrigação: é ineficaz a mudança enquanto não for comunicada à administração tributária (cfr. n.º 3 a que corresponde o actual n.º 4). Importa, então, distinguir por um lado, o conceito de domicílio fiscal (que depende única e exclusivamente do local da*

*residência habitual), e por outro lado, a obrigação de comunicação da mudança de domicílio (cujo incumprimento acarreta a ineficácia da mudança). A mudança da residência habitual do sujeito passivo (domicílio fiscal) deve ser obrigatoriamente comunicada à AT, mas se não o for, tal incumprimento tem consequências jurídicas apenas a nível da eficácia da mudança do domicílio, ou seja, dos seus efeitos jurídicos. Aqui chegados importa então concluir que, se é legítimo à AT no procedimento tributário opor-se ao reconhecimento de determinado direito do contribuinte derivado de lei substantiva quando este se limita a invocar o seu domicílio fiscal, mas não tenha comunicado a sua alteração, já não é legítimo o não-reconhecimento desse direito quando para além da invocação do domicílio fiscal o sujeito passivo prove que à data dos factos constitutivos do seu direito substantivo tinha residência habitual no local em questão. Ora, como vimos, o n.º 5 do art. 10.º do CIRS nem sequer remete para o conceito de domicílio fiscal, pelo que nunca se poderia entender que obsta à «habitação permanente» a não comunicação da alteração do domicílio fiscal, e de qualquer modo, seguindo a jurisprudência supra citada, sempre seria de entender que o Impugnante poderia fazer prova da sua residência habitual em certo lugar, pelo que importava, no caso dos autos, aferir se o Impugnante fez ou não essa prova. E neste particular a sentença recorrida, após a valoração da prova [...] produzida nos autos, entendeu e bem, que a Impugnante que reunia os requisitos necessários e exigidos pelo artigo 10.º do CIRS para a exclusão da tributação como mais-valias da parte dos ganhos provenientes da transmissão onerosa do imóvel” (Ac. do TCAS de 8/10/2015, proc. 6685/13).”*

**39.** Com efeito, o elemento de relevo para o direito ao benefício, quer seja para efeitos de atribuição ou inclusive para o afastamento da presunção do benéfico, é a “*habitação própria e permanente*” e não o domicílio fiscal, em consonância com o princípio da verdade material.

**40.** O Requerente, demonstrou inequivocamente, recorrendo à prova documental, que a partir do ano de 2015, fixou sua habitação própria e permanente no imóvel adquirido, pelo que a presunção em causa estaria infirmada. Não foi feita nenhuma prova de que domicílio fiscal continuava na sua residência anterior em Lisboa.

41. Ponderando a posição assumida nos presentes autos, quanto a uma eventual violação das exigências de segurança ou certeza jurídica, o Acórdão Arbitral 103/2013-T de 25 de Novembro de 2013, pronunciou-se sobre essa hipotética violação no seguinte sentido:

*Com efeito, não se demonstra ou indicia sequer, que a Administração Fiscal condicione, por qualquer forma, a sua actuação em matéria conexcionada com a questão em causa (tributação de mais-valias resultante da alienação de imóveis destinados à habitação própria permanente), com base em expectativas atendíveis fundadas no domicílio fiscal do contribuinte.*

*Muito pelo contrário, e como se demonstra nos autos, na medida em que prontamente a Administração Fiscal deu conta da disparidade de situações, aquela dispõe de todos os meios necessários a detectar qualquer incongruência que na matéria se verifique de modo a, em conformidade com o que seja a realidade, atuar no sentido de repor a legalidade fiscal, que, no caso, passaria pela revogação dos benefícios fiscais indevidamente auferidos pelo Requerente, e pela aplicação das sanções legalmente previstas pelas normas relativas às infracções fiscais.*

*Esse será, precisamente, o procedimento adequado à cabal realização das teleologia própria das normas relevantes in casu.*

*De facto, se se excluem de tributação os ganhos obtidos na alienação de habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar é porque se reconhece que o valor em causa, o da mobilidade habitacional dos agregados familiares, é um valor extrafiscal superior aos interesses creditícios do titular do imposto, assente na ideia de que o imposto sobre o rendimento não deve constituir-se em entrave agravado àquela mobilidade (agravado porque concorreria com os demais impostos que já incidem sobre a transmissão onerosa de imóveis).*

*Ora, se a exclusão de tributação assenta nesse reconhecimento da superioridade do valor extrafiscal sobre o fiscal, mais absurdo se torna que pudesse afastar-se esse regime por uma presunção tida por inilidível (se é que o Direito, e em especial o Direito Fiscal admite essa categoria...), o que*



*equivalaria a tributar-se com o escopo, já não de repor a correspondência entre verdade material e formalidade declarativa, mas de punir a violação de um mero dever acessório, especificamente a não-comunicação atempada do domicílio fiscal.*

*Mas a tributação das mais-valias derivadas da alienação de habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar deverá assentar na não-verificação efectiva dos pressupostos da exclusão da tributação, e não deverá no não-preenchimento de meros deveres declarativos, e menos ainda quando se trate de declarar situações que, como se viu, nem sequer integram o fattispecie normativo.*

*Entender de outro modo não seria somente confundir o cumprimento de deveres principais (os do preenchimento do tipo legal) com o cumprimento de deveres acessórios (facilitadores da administração da relação tributária): seria, muito mais gravemente, muito mais perigosamente, converter um imposto numa sanção, confundindo a função tributária com a função sancionatória – duas funções que, por terem normalmente o mesmo sujeito activo, devem ser estritamente, constantemente, separadas no contexto do Estado de Direito.*

**42.** Em consequência do exposto, sempre seria de entender que o facto de o Requerente não ter comunicado a mudança de domicílio fiscal para o imóvel onde fixou a sua residência habitual e permanente, por si só, não indicia que não têm habitação própria e permanente nesse imóvel. O Requerente pode fazer prova da sua residência habitual, pelo que nos presentes autos, importa aferir se o Requerente fez ou não essa prova. Certo é que o Requerente produziu prova e o Tribunal após valorar a prova produzida, designadamente a documental, entende que ficou demonstrado pelo Requerente a fixação de habitação própria e permanente no imóvel adquirido, nos termos do artigo 13.º n. 10 a 13. Por conseguinte, podemos concluir que o Requerente cumpriu com os requisitos previstos no artigo 10.º n.º 5 alínea b) CIRS, e consequentemente julgar-se procedente o pedido efetuado pelo Requerente.

**43.** Assim sendo é de considerar ilegal por violação de lei, o ora ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

## **J - QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO**

44. Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). As questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “*as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)*”.

45. Em face da solução dada à questão relativa aos pressupostos da tributação do rendimento, no regime aplicável aos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões incluídas no pedido de pronúncia arbitral.

## **I - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.**

46. Peticiona, ainda, o Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

47. Perante o exposto, a liquidação do IRS na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resulta de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que o Requerente cumpriu o seu dever de declaração, contudo foram por AT cometidos e não poderia a mesma desconhecer entendimentos diferentes.

48. Na verdade, estando demonstrado que o Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido, por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem o Requerente direito a ser pago dos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses que deverão ser contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento

desde o início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.º a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

**49.** Dá-se provimento ao pedido do Requerente.

## **L - DECISÃO**

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a.** Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2016, número 2017..., com data limite de pagamento a 18.12.2017, referente ao ano de 2016, que fixou um imposto a pagar de €47.898,98 (quarenta e sete mil oitocentos e noventa e oito euros e noventa e oito cêntimos), por vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, com a consequente declaração de ilegalidade e anulação.
- b.** Condenar a Requerida a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga no montante de €47.898,98 (quarenta e sete mil oitocentos e noventa e oito euros e noventa e oito cêntimos), acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período, a contar desde o pagamento do imposto nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral e efetivo reembolso.

Fixa-se o valor do processo em €47.898,98 (quarenta e sete mil oitocentos e noventa e oito euros e noventa e oito cêntimos) do valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade

fixa-se as custas, no respetivo montante em 2.142,00 € (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo da Requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 17 de outubro de 2018

O Árbitro

Dr. Paulo Ferreira Alves