

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 285/2018-T

Tema: IRS – Maus Valias; Domicílio Fiscal

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 11 de Junho de 2018 a contribuinte A..., NIF..., divorciada, residente na ..., n.º ..., Amadora, requereu, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 12 de Junho de 2018.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 22 de Agosto de 2018.
5. A AT apresentou a sua resposta no dia 28 de Setembro de 2018.
6. A inquirição das testemunhas realizou-se no dia 06.11.2018.
7. As partes apresentaram as suas alegações orais no dia 06.11.2018.
8. Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade da liquidação de IRS n.º2018..., emitida pelo Serviços de Finanças da Amadora –..., no montante de € 27 863,49.

I.2. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Nos termos do artigo 10.º n.º 5 do CIRS permite-se aos contribuintes o reinvestimento dos valores obtidos pela transmissão onerosa de imóvel.
2. Para que haja a exclusão da tributação das mais-valias o mesmo artigo exige, tão-somente, que o imóvel transmitido e o novo imóvel adquirido se destinem a habitação própria e permanente do sujeito passivo.
3. A circunstância de ter alterado o domicílio fiscal para casa do seu filho, não pode ser entendido como tendo deixado de residir na Ericeira.
4. Neste sentido, a contribuinte em conformidade com os pressupostos elencados no artigo 10.º n.º 5 do CIRS:
 - Alienou o imóvel que era sua residência própria e permanente situado na Ericeira;
 - Adquiriu um novo imóvel na Amadora, para sua nova habitação própria e permanente;
 - Manifestou expressamente a intenção de proceder ao reinvestimento.
5. Assim, tanto o imóvel transmitido como o adquirido, servem-lhe de habitação própria e permanente, ambos estão situados em território português e houve da parte da contribuinte a correspondente intenção de proceder ao reinvestimento.
6. Reunidos que estão os pressupostos de exclusão de tributação como mais-valias, não compreende a contribuinte o porquê da posição tomada pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que imóvel objecto de alienação (U-... da Freguesia da...) não se encontra destinado a sua habitação própria e permanente.

I.3 Na sua resposta a AT invocou o seguinte:

1. O domicílio fiscal da Requerente, aquando da alienação do imóvel sito na ..., que ocorreu em 2016/02/25, não era, desde 2015/03/04, na morada do imóvel cujos ganhos pretende, na proporção de 50%, excluir da tributação de transmissão de imóveis.

2. Pois que importa ter em consideração, o que dispõe, a respeito da matéria controvertida, o artigo 19º da Lei Geral Tributária.
3. Ou seja, a comunicação do domicílio fiscal é obrigatória e só com esta o domicílio fiscal declarado pelo sujeito passivo goza de eficácia perante a AT.
4. Pois o que releva para os autos é o facto, indiscutível, que, aquando da alienação do imóvel sito na Rua ..., a Requerente possuía o seu domicílio fiscal desde 2015/03/04 noutra local.
5. Acresce que o artigo 13º, nº 10, do CIRS, na redacção dada pela Lei nº 82-E/2014, de 31/12, com entrada em vigor em 01/01/2015, estabelece que “O domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário.”
6. Contudo, pelos documentos juntos pela Requerente, por forma a fazer prova da sua habitação própria e permanente, o que se verifica é que, na escritura de compra e venda do imóvel situado na Rua..., ..., na ..., lavrada em 2016/02/25, a residência da Requerente é na ..., nº..., ..., ...-..., freguesia de ..., concelho de Amadora.
7. Pelo que, a Requerente não provou, de forma inequívoca, que o imóvel alienado, na data da sua venda, era a sua habitação própria e permanente.

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

As partes são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo é o próprio.

Inexistem outras questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

III. THEMA DECIDENDUM

A questão central a decidir, tal como colocada pela Requerente, está em saber se a mais valia realizada num bem imóvel está, ou não, excluída de tributação.

IV. – MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre assentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental, o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. A 10 de Outubro de 1997 a contribuinte e o seu ex-cônjuge B... (anteriormente casados no regime da comunhão de adquiridos) celebraram uma escritura de compra e venda, no qual adquiriram o prédio urbano sito na Rua..., freguesia de..., concelho de Mafra, na altura inscrito na matriz sob o artigo ...º (atualmente ...º).
2. No dia 03.08.2011 a contribuinte mudou o seu domicílio fiscal para Rua..., freguesia de..., concelho de Mafra.
3. Pelo menos a partir do dia 03.08.2011 a contribuinte mudou-se definitivamente para o imóvel adquirido, tornando-o a sua habitação própria e permanente e do seu agregado familiar, passando a aí habitar diariamente.
4. Em Outubro de 2014, a contribuinte e B... deram início ao processo de divórcio com a respetiva partilha de bens.
5. Em 04 Março de 2015 a contribuinte alterou o seu domicílio fiscal para a casa da morada do seu filho (C...) sita na ..., n.º..., ..., ...,
6. A Requerente continuou a viver na Rua ..., aí pernoitando, tomando as suas refeições, recebendo visitas, cuidando e limpando diariamente o prédio sito na Rua..., freguesia de ..., concelho de Mafra.
7. A Requerente tinha receio de não receber a correspondência na Rua ..., Mafra, em virtude da tensão existente com o Sr. B..., o qual tinha acesso à caixa do correio.

8. O prédio da ... em ... é casa própria do seu filho, que aí reside com o seu agregado familiar, do qual a Requerente não faz parte.
9. No dia 25 de Fevereiro de 2016 A... e B... alienaram a terceiro o imóvel sito para Rua ..., freguesia de ..., concelho de Mafra pelo valor de 465 mil euros.
10. A 3 de Novembro de 2016 a Requerente adquiriu um imóvel com o propósito único e exclusivo de o destinar à sua habitação própria e permanente sito na ..., nº ... Esq., em
11. A respetiva intenção de utilizar o montante de €122.063,25 para reinvestir no novo imóvel adquirido foi comunicada pela contribuinte na sua declaração de IRS do exercício de 2016, entregue no dia 20.04.2017.
12. No dia 07/12/2016 a contribuinte alterou o seu domicílio fiscal para o prédio sito na ..., nº ..., ...-... Amadora.

IV.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram considerados provados.

IV.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 5 e 8 a 12 são dados como assentes pela análise do processo administrativo, pelos documentos juntos pela Requerente (docs. 1 a 19 do pedido de constituição do Tribunal) e pela posição assumida pelas partes.

Os factos que constam dos números 6 e 7 resultaram do depoimento das testemunhas C... (filho da Requerente), B... (ex-cônjuge da Requerente), D...(Nora da Requerente) e E..., que confirmaram com isenção e objetividade a factualidade em apreço. Os depoimentos foram esclarecedores por as testemunhas terem revelado conhecimento direto sobre a matéria.

As testemunhas C..., B... e D... afirmaram que a Requerente entre 2011 e 2016

pernoitava, comia e recebia as suas visitas em Mafra. As testemunhas C... e D... referiram que a Requerente ocasionalmente, entre 2014 a 2016, passou alguns fins de semana em ... para cuidar dos netos ou em épocas festivas (natal), voltando de seguida para o imóvel sito em Mafra.

A testemunha E... afirmou que, em 2015, havia sido recebida pela Requerente no imóvel sito em Mafra, onde jantaram as duas.

As testemunhas C... e D... atestaram que a mudança do domicílio fiscal para Alfragide (imóvel onde reside habitualmente o seu filho e nora) ocorreu apenas porque a Requerente receava não receber a sua correspondência face à tensão existente com o seu ex-conjuge, o qual tinha acesso à caixa do correio. A testemunha C... atestou que a mudança do domicílio fiscal tinha sido aconselhada por si.

V. O Direito

A Requerente apela à exclusão da tributação em sede de IRS da mais valia imobiliária obtida.

Quid Juris?

As mais valias obtidas pela alienação de imóveis são rendimentos da categoria H (art. 10º, n.º1, al a) do CIRS) e tributados em sede de IRS.

Contudo, o art. 10º, n.º5 do CIRS prevê a exclusão de tributação:

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

a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço

Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

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

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

Os fundamentos desta exclusão estão relacionados com o direito fundamental à habitação (art. 65º, n.º1 da CRP)¹. O legislador pretende não criar entraves fiscais à mudança de habitação, em casa própria, por parte das famílias².

“A exclusão tem como objectivo favorecer a propriedade do imóvel destinado a habitação permanente.”³ Nos termos do art. 10º, n.º5 e n.º7 do CIRS, para que seja reconhecida a exclusão total de tributação em caso de reinvestimento é necessário que se verifiquem cumulativamente os seguintes pressupostos:

- a) O imóvel alienado deve ser destinado a habitação própria e permanente;
- b) O imóvel adquirido em território português deve ser destinado a habitação própria e permanente;
- c) O reinvestimento deve ser feito num prazo de 24 meses anteriores ou nos 36 meses posteriores contados da data da realização;
- d) Todo o valor da realização deve ser reinvestido.

Tal como ensina o Prof. José Guilherme Xavier de Basto o “(...)imóvel “de partida” e o “de chegada” têm de ser destinados à habitação própria e permanente”⁴.

No caso em apreço a Requerida defende que o imóvel alienado não era destinado a habitação própria e permanente porque a Requerente em 2015, aquando da sua alienação

¹ Neste sentido cfr. André Salgado de Matos, Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Anotado, ISG, Coimbra, 1999, pág. 168

² Neste sentido cfr. Rui Duarte Morais, Sobre o IRS, Almedina, Coimbra, 2014, pág. 137

³ In IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, p. 413.

⁴ In IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, p. 413.

tinha o seu domicílio fiscal na ..., ... e não na Rua..., freguesia de ..., concelho de Mafra (imóvel alienado).

O art. 19º, n.º1, al a) da LGT estatui o seguinte:

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

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

b) (...)

O domicílio fiscal das pessoas singulares é o local onde residem habitualmente.

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 do artigo 82º do Código Civil⁵.

Independentemente da distinção entre os conceitos de residência habitual e da residência própria e permanente, o art. 13º, n.º10 do CIRS (versão à data dos factos em julgamento-2016) tinha a seguinte redação: “*O domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário.*”

Deste modo, o domicílio fiscal da Requerente faz presumir que a sua habitação própria e permanente entre 04.03.2015 e 06.12.2016 era na Travessa do ..., em Esta é uma presunção legal. No domínio tributário as presunções consagradas nas normas de incidência tributária são elidíveis, tal como resulta do art. 73º da LGT.

No caso *sub judice* a possibilidade de elisão da presunção resulta expressamente da parte final do art. 13º, n.º10 do CIRS. Mesmo antes desta previsão legal ser aprovada (Lei n.º 82-E/2014 de 31/12) já a jurisprudência admitia a prova da residência própria e permanente num certo local diferente do domicílio fiscal.⁶

Tal como resulta dos pontos do ponto 6 do probatório, a Requerente conseguiu elidir a presunção de que a sua habitação própria e permanente era o local do seu domicílio fiscal.

⁵ Cfr. Antunes Varela e Pires de Lima, *Código Civil Anotado*, Vol. I, pág. 111

⁶ Cfr. Ac. do TCAS de 08.10.2015, proc. n.º 06685/13, Ac. do STA de 23/11/2011, proc. n.º 0590/11, Ac. do STA de 14.11.2018, proc. 01077/11.9BESNT 01448/17, decisão do CAAD de 09/09/2016, proc. n.º 92/2016 e Decisão do CAAD de 26.04.2016, proc. n.º 721/2015

A prova dos factos invocados compete ao sujeito passivo (art. 74º, n.º1 da LGT), e são admissíveis quaisquer meios admitidos por lei (art. 115º, n.º1 do CPPT aplicável por remissão do art. 29º, n.º1, al. a) do RJAT).

As testemunhas deram um contributo suficientemente explícito e convincente, adequado a fundamentar a conclusão de que a Requerente afetou efetivamente o imóvel em causa a sua habitação própria e permanente no período entre 2011 a 2016.

O pressuposto «habitação própria e permanente» é a situação de facto que condiciona a exclusão de tributação da mais valia imobiliária. O requisito da permanência na “habitação” (a lei não utiliza o termo “residência”), deve ser entendido no sentido de habitualidade e normalidade. Para se assegurar a finalidade subjacente à exclusão da tributação, que consiste em estimular e incentivar o acesso à habitação própria (cfr. al. c) do n.º 2 do art. 65º 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.

O centro da sua vida pessoal da Requerente era na Rua ..., freguesia de ..., concelho de Mafra. Este era o local onde habitualmente pernoitava, tomava as suas refeições e recebia as suas visitas. A Requerente fixou no prédio sito em Mafra o centro da sua vida pessoal.

Do ponto n.º 5 dos factos provados resulta que a Requerente habitou o imóvel sito em Mafra até à data da sua venda.

A Requerente reinvestiu o valor da realização em outro imóvel situado em território Português o qual destinou a habitação própria e permanente.

A total exclusão de tributação só ocorre se o valor da realização for totalmente reinvestido (art. 10º, n.º5, al. a) e n.º7 do CIRS)

O valor da realização na alienação do imóvel sito Rua ..., freguesia de..., concelho de Mafra foi de €232.500,00 (50% de €465.000,00). Contudo, a Requerente declarou na sua declaração de IRS pretender reinvestir o valor de €122.063,25. Esta parte da declaração de IRS da contribuinte presume-se verdadeira (art. 75º, n.º1 da LGT) até porque a AT não a pôs em causa. Deste modo o reinvestimento declarado não foi total, tal como impõe o art. 10º, n.º5, al. a) do CIRS.

Quando reinvestimento é parcial o art. 10º, n.º7 do CIRS estatui o seguinte: “*No caso de reinvestimento parcial do valor de realização e verificadas as condições estabelecidas no número anterior, o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondente ao valor reinvestido.*”

Tendo em conta o valor da realização (€232.500,00) e o valor declarado reinvestido (€122.063,25), afigura-se-nos que apenas 52,50% do valor da realização foi reinvestido. Por conseguinte, 52,50% da mais valia imobiliária obtida está excluída de tributação, estando o remanescente 47,50% da mais valia imobiliária sujeita a tributação.

Assim, resta concluir, que a Requerente reunia parcialmente, na proporção de 52,50%, 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 que habitara e que foi parcialmente reinvestido na compra de um imóvel para habitação própria dentro do prazo legal de 36 meses posteriores.

VI. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2018..., relativa ao exercício de 2016;
- b) Anular parcialmente aquela liquidação, na parte em que a mais valia imobiliária não é excluída de tributação na proporção de 52,50% (art. 10º, n.º5, al. a) e n.º7 do CIRS);
- c) Condenar nas custas do processo a Requerida na proporção de 52,50% e a Requerente na proporção 47,50%, face ao decaimento.

Fixa-se o valor do processo em €27.863,49 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.530,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida e

pela Requerente, na proporção do decaimento, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2019

O Árbitro

(André Festas da Silva)
