

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 895/2019-T

Tema: IRS de 2017 – Ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente (HPP); Domicílio fiscal; n.º 5 do artigo 10.º do CIRS e artigo 19.º da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

- a) Em 24 de Dezembro de 2019, os Requerentes, **A...**, NF ... e **B...**, NF..., residentes na Rua ..., ...-... Porto, vieram deduzir pedido de pronúncia arbitral (PPA), ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), tendo em vista obter pronúncia sobre a legalidade da liquidação de IRS nº 2019..., relativa ao ano de 2017, nº de documento 2019..., no montante de € 22.156,34, na parte em que não foi aceite a aplicação do regime de exclusão de mais-valia por reinvestimento, ao abrigo do disposto no artigo 10º, nº 5 do Código do IRS.
- b) É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, adiante designada por AT ou Requerida;
- c) Os Requerentes formulam ao Tribunal Arbitral Singular (TAS) um pedido de pronúncia arbitral (PPA) no sentido da liquidação ser *“parcialmente anulada, na parte em que desconsidera o reinvestimento realizado no valor de € 175.000,00, com todas as legais consequências, reconhecendo o direito dos Requerentes ao reembolso do montante de imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento até ao efetivo reembolso, nos termos do artigo 43º da LGT, sendo, ainda, a Requerida condenada no pagamento das custas do presente processo”*.

- d) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 27-12-2019.
- e) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 05.02.2020, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- f) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 13 de Março de 2020, regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- g) A fundamentar o pedido, os Requerentes alegam a seguinte factualidade:
- i Em 2 de julho de 2003, os Requerentes procederam à aquisição onerosa do imóvel sito na Rua ..., ..., rés-do-chão direito, ..., ...-... Matosinhos e em 6 de Novembro de 2017 procederam à sua alienação onerosa, tendo realizado uma mais-valia € 175.000,00.
 - ii Nos 14 anos que mediaram entre 2003 e Novembro de 2017, o imóvel esteve afeto à habitação própria e permanente dos Requerentes e dos seus filhos menores, pois era no mesmo que os Requerentes residiam com os seus filhos, sendo aí que desenvolviam a vida familiar.
 - iii No período em causa suportaram custos com água, eletricidade e outros serviços essenciais, compatíveis com a utilização do imóvel, conforme se demonstra pelas diversas faturas dirigidas aos Requerentes e remetidas à morada do imóvel, mantendo relações de vizinhança com os demais condóminos, aí centrando a sua economia doméstica;
 - iv Na sequência da alienação do imóvel atrás referido, procederam à aquisição de novo imóvel, sito na Rua ..., nº ..., ...-... Porto, em 6 de Novembro de 2017, para habitação própria permanente, tendo a mais-valia realizada, no valor de € 175.000,00, sido reinvestida na sua compra.

- v Apresentaram declaração de rendimentos, Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2017, na qual declararam o reinvestimento integral da mais-valia obtida.
- vi Em junho de 2018, os Requerentes foram notificados pela Requerida, através do Ofício n.º Gl..., para, no prazo de 15 dias, procederem à substituição da Declaração ou prestarem os necessários esclarecimentos, uma vez que: *«o imóvel alienado não se encontrava afecto à habitação própria e permanente, a venda não pode beneficiar de reinvestimento. Solicitamos que proceda à substituição da declaração, retirando os elementos relativos ao reinvestimento»*.
- vii Por carta de 02.07.2018, prestaram informações e juntaram diversos documentos visando comprovar a habitação permanente na habitação.
- viii Em 7 de junho de 2019, a AT notificou os Requerentes para retificarem a declaração ou procederem ao exercício do direito de audição prévia.
- ix Os Requerentes exerceram o seu direito de audição prévia, reiterando o que já haviam referido e informando que quando mudaram de casa destruíram praticamente todos os papéis que tinham, quanto ao período em que viveram na casa alienada.
- x Em Agosto de 2019, a AT notificou os Requerentes da decisão de recusa de aplicação do regime de reinvestimento das mais-valias, estabelecido no artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS, por entender que, para aqueles efeitos, o conceito de habitação própria e permanente coincide conceito de domicílio fiscal nos termos dos n.º 1 a 3 do artigo 19.º Lei Geral Tributária ("LGT"):
- xi A AT procedeu à liquidação oficiosa aqui impugnada e os Requerentes, discordando a mesma, em 27 de setembro de 2019, procederam ao pagamento.
- xii Os Requerentes defendem que fizeram prova de que tinham habitação permanente na habitação vendida e pugnam no sentido de que (1) *“... o conceito de habitação própria e permanente não equivale ao conceito de domicílio fiscal”, como resulta “...do artigo 13.º n.º 12 Código do IRS, onde se 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»;* sendo que (2)

“...tal distinção pacificamente aceite na jurisprudência dos tribunais superiores, de que é exemplo o acórdão emitido pelo STA, de 14 de novembro 2018, no processo n.º 01077/11.9BESNT: «para efeitos do disposto neste normativo [n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS], o conceito de habitação própria permanente não equivale ao conceito de domicílio fiscal», (3) “bem como na jurisprudência dos tribunais arbitrais a funcionar junto do CAAD”.

h) Notificada a AT, respondeu em 20.04.2020 e juntou o PA.

i) A AT, na sua Resposta, refere essencialmente o seguinte:

- i) Que a partir dos dados disponíveis em suporte informático (aplicação de SGRC) se verifica que todos os membros do agregado familiar dos Requerentes comunicaram ter domicílio fiscal na ..., n.º... no Porto, muito antes de ocorrer a venda do imóvel sito na Rua ..., Matosinhos, em 06.11.2017;
- ii) Tendo sido indicado, para efeitos de obtenção do NF, quanto aos dependentes, também o domicílio fiscal na ..., n.º..., no Porto;
- iii) Relativamente às faturas diversas dos anos de 2009, 2010, 2012, 2014, 2017, juntas pelos Requerentes refere que *“... não suportam despesas previsíveis e recorrentes como se poderia depreender, a título meramente exemplificativo, dos gastos com água e luz. Ao invés, os documentos correspondem a situações dispersas e sem carácter reiterado, per si, potenciadoras de desajustamentos na atualização de dados, incluindo o endereço do destinatário”.*
- iv) Considera a AT que *“nada impede que os Requerentes tenham tantas casas quanto as que possam ter, mas só uma é considerada o seu domicílio, para efeitos fiscais. E no presente caso, foi o imóvel do Porto, uma vez que foi esta a morada que os Requerentes e o seu agregado indicaram como sua residência habitual e como tal sua habitação própria e permanente”*, uma vez que
- v) *“Existe a obrigação de os Requerentes comunicarem a alteração do domicílio à administração tributária e estes não o fizeram. Se não o fizeram, tal facto é*

ineficaz, por força no n.º 3 do artigo 19.º da LGT. Se não há comunicação da alteração como pode a AT ter conhecimento desse facto?”

- vi E conclui: *“o domicílio fiscal no momento da transmissão do imóvel sito em Matosinhos, não corresponde à morada dos Requerentes (que era na ..., Porto), ou seja não tinham no imóvel de Matosinhos a sua residência habitual, não podendo por isso ser considerada habitação própria e permanente, pelo que não estão preenchidos os requisitos cumulativos para aplicação da exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS”.*
- j) O TAS, por despacho de 04 de Junho de 2020, dispensou a produção de prova testemunhal e dispensou a realização da reunião de partes a que se refere o artigo 18.º do RJAT.
- k) As partes apresentaram alegações escritas tendo mantido o que já antes tinham afirmado em sede de PPA e de Resposta.

II – SANEAMENTO

- a) As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- b) *Tempestividade* - o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no CAAD em 24 de Dezembro de 2019. Os Requerentes impugnam parcialmente a liquidação de IRS n.º 2019..., relativa ao IRS do ano de 2017, n.º de documento 2019..., no montante de € 22.156,34, com data limite de pagamento de 30 de Setembro de 2019.
- c) A AT não alegou a extemporaneidade da apresentação do pedido. Assim, nos termos conjugados dos artigos 102º, n.º 1, alínea b), do CPPT e 10º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o pedido de pronúncia arbitral configura-se como sendo tempestivo.
- d) O processo arbitral não padece de nulidades.

Cumpre apreciar.

III - MÉRITO

III-1- MATÉRIA DE FACTO

Factos considerados provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) Os Requerentes, em 2 de Julho de 2003, adquiriram a fracção autónoma designada pela letra “C”, correspondente ao rés-do-chão direito ... do prédio em propriedade horizontal, sito na Rua ..., ...-... Matosinhos, constando na escritura de aquisição que beneficiaram da isenção do Imposto Municipal de Sisa, ao abrigo do nº 22 do artigo 11º do CIMSISD, tendo recorrido a crédito à habitação junto do C...- **conforme ponto 3 do PPA e documento nº 2 em anexo ao PPA;**
- b) Em 6 de Novembro de 2017, procederam à alienação onerosa da fracção autónoma do imóvel atrás referido, realizando uma mais valia de € 175 000,00 - **conforme pontos 4 e 5 do PPA e documento nº 3 em anexo ao PPA;**
- c) Também em 6 de Novembro de 2017, na sequência da alienação onerosa referida em b), os Requerentes procederam à aquisição do imóvel sito na Rua ..., nº ..., ...-... Porto, tendo destinado este bem imobiliário à sua habitação própria permanente, investindo na sua aquisição, a mais-valias antes realizadas de € 175.000,00 - **conforme pontos 12 e 13 do PPA;**
- d) Os Requerentes apresentaram declaração de rendimentos, Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2017, com a identificação nº .../60, na qual declararam o reinvestimento integral da mais-valia obtida com a venda do bem imobiliário referido em b) na aquisição do bem imobiliário referido em c), tendo a AT, notificado os Requerentes, através do Ofício nº Gl-..., para prestarem elementos/esclarecimentos adicionais: *«atendendo a que o imóvel alienado não se encontrava afecto à habitação própria e permanente, a venda*

não pode beneficiar de reinvestimento. Solicitamos que proceda à substituição da declaração, retirando os elementos relativos ao reinvestimento (Q. 5-A)» - conforme pontos 14 e 15 do PPA e documento nº 8 junto com o PPA;

- e) Por carta de 02 de Julho de 2018 o Requerente marido respondeu ao ofício da AT referido na alínea anterior referindo nomeadamente o seguinte: *“Acontece que durante 14 anos não tive outra habitação que não fosse esta. Apenas para efeitos de correio em dias úteis e de cobertura geográfica do hospital que me assistia (após doença grave), utilizei outra morada no Porto durante os últimos anos. Nada tendo a ver com a habitação real e própria permanente. Venho esclarecer ... que a minha única morada permanente e de habitação era a de Matosinhos, sendo que na morada do Porto (residência dos meus pais) apenas recebia correio”* e juntou diversos documentos a saber: (1) contrato com o Banco que exigia a habitação própria ... em 03/07/2003 (2) o Contrato de Venda de Matosinhos em 06/11/2017; (3) escritura de compra de Rua ... no dia 06/11/2017; (4) declaração de residência permanente assinada pelos vizinhos de Matosinhos; (5) faturas diversas dos anos 2009, 2010, 2011, 2012, 2014, 2017; (6) mail de despedida dos vizinhos em 13/11/2017 - **conforme ponto 16 do PPA e documento nº 9 junto com o PPA;**
- f) A AT, pelo ofício nº 2019... de 17.06.2019, notificou os Requerentes para audição prévia, referindo o seguinte: *“não obstante as alegações produzidas, verifica-se, de acordo com quadro subsequente, construído a partir dos dados disponíveis na Aplicação Informática de Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes (SGRC) que, todos os restantes membros do agregado familiar comunicaram ter domicílio fiscal na ..., ...- Porto, muito antes de ocorrer a venda do imóvel localizado na Rua ..., em 06.11.2017:*

Agregado	Domicílio	Declaração	Data Declaração
SPA	... - PORTO	CC0	15.07.2011
SPB	... - PORTO	DFRG	30.09.2013
D1 - PORTO	CC0	26.08.2014
D2 - PORTO	CC0	09.03.2010

Salienta-se que, logo na 1ª inscrição após o nascimento de cada um dos dependentes, o domicílio fiscal que figura na respetiva ficha de obtenção do número de contribuinte se situa na ..., ...— Porto:

Dependentes	Data Nascimento	Data Inscrição
D1 ...	21.04.2014	26.08.2014
D2 ...	27.09.2009	09.03.2010

Acresce que, o rol dos documentos juntos à justificação efetuada no SGD, ditas “faturas diversas dos anos de 2009, 2010, 2012, 2014, 2017”, endereçados à Rua ..., não suportam despesas previsíveis e recorrentes como se poderia depreender, a título meramente exemplificativo, dos gastos com água e luz. Ao invés, os documentos correspondem a situações dispersas e sem carácter reiterado, per si, potenciadoras de desajustamentos na atualização de dados, incluindo o endereço do destinatário” - conforme ponto 18 do PPA e documento nº 10 junto com o PPA;

- g)** Por carta de 26 de Junho de 2019, o Requerente marido, exerceu o direito de audição prévia, referindo, nomeadamente o seguinte: *“como expliquei na missiva anterior, esta alteração de morada deu-se aquando de uma gravidez de alto risco da minha mulher (contribuinte ...) e que a obrigou a ser assistida pelo Hospital de Santo António no Porto. ... O acesso a qualquer hospital devia estar previsto sem recurso a alterações de residência nas Finanças. Ainda assim, consegui reunir alguns documentos relativos às datas em que a morada era a de Matosinhos. Lamento informar que aquando da mudança de casa deitei praticamente todos os papéis fora, pelo que solicitei agora uma declaração á D... que demora 20 a 30 dias úteis”.*

“Considero ainda aceite a confirmação de morada sugerida na sua carta, e aproveito para juntar os documentos que me solicitaram: (1) cópia de declaração certificada pela Solicitadora F... referente ao valor de imposto de selo suportado e no valor de 1.728,00 €; (2) cópia de Declaração do C... relativo ao valor em dívida a 31/10/2017 e no valor de 30.194,55 € (3) cópia da fatura ... relativa ao local, bem como identificação da minha conta bancária E... ...(associada ao pagamento) e respetiva anulação de pagamento em 01/04/2019; (4) Pedido à D... de Matosinhos que emitam documento a certificar que eu era o cliente dessa morada e com pagamento dos consumos mensais por DDC; (5)

*cópia de documento de US Matosinhos de 10/01/2009 — relativo ao que exponho acima e que mais tarde obrigou á alteração de morada para seguimento noutro hospital; (6) declaração das Finanças Modelo 50 a confirmar a morada á data de 31/07/2009; (7) contrato da ... em 20/05/2014 a confirmar a mesma morada que permaneceu até 2017; (8) carta da DGI a enviar para a morada de residência o cartão de contribuinte de B...; (9) Extrato de conta C... de 30/11/2014; (10) cópia dos documentos da viatura emitidos pela DGV com a morada de Rua ...— Matosinhos, (11) Cópia de apólice de seguro com a mesma morada e referente á mesma viatura relativo ao ano de 2018” - **conforme ponto 19 do PPA e documento nº 11 junto com o PPA;***

- h)** A AT, por ofício nº 2019... de 02.08.2019, notificou os Requerentes da decisão final do procedimento, concluindo-se na informação que suportou a decisão: “*afigura-se que, não foram carreados elementos novos para o processo, pelo que, cumpre propor à consideração superior os seguintes procedimentos: 1.1 A elaboração de um Documento de Correção para: a) desconsideração do reinvestimento no valor de € 175.000,00; b) redução das despesas declaradas para o valor de C 15.490,80” - conforme ponto 20 do PPA e documento nº 12 junto com o PPA;*
- i)** Em data não apurada a Requerida notificou os Requerentes da liquidação de IRS nº..., relativa ao IRS do ano de 2017, nº de documento 2019..., no montante de € 22.156,34, que foi paga também em data não apurada – **conforme ponto 21 e 22 do PPA, documento nº 1 junto com o PPA e falta de impugnação do facto alegado no ponto 22 apreciada nos termos do nº 7 do artigo 110º do CPPT;**
- j)** Entre 2003 e 2017, os Requerentes e o seu agregado familiar habitaram no andar constituído pela letra “C”, correspondente ao rés-do-chão direito traseiras do prédio em propriedade horizontal sito na Rua ..., ...-... Matosinhos, aí recebendo, designadamente, diversa correspondência, suportando os custos de consumos de água, electricidade e outros serviços relativos ao uso da habitação, mantendo relações de vizinhança com os demais condóminos, celebrando contratos com essa domiciliação e aí centrado a sua economia doméstica – **conforme pontos 7 a 11 do PPA e documentos 4 a 7 juntos com o PPA, considerando-se sobretudo o documento nº 5 em anexo ao PPA;**

- k) Em 24 de Dezembro de 2019 os Requerentes entregaram no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral (PPA)**.

Factos considerados não provados

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

Fundamentação da fixação da matéria de facto

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

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

Os factos provados na alínea j) resultam dos documentos apresentados, cuja genuinidade não foi colocada em causa pela AT, sobressaindo o teor do documento nº 5 junto com o PPA, assinado por um número significativo de condóminos do prédio, cujo conteúdo, no fundo (num

juízo de prognose), seria o depoimento que fariam se viessem ao Tribunal depor como testemunhas, o que, por esse motivo, se considerou desnecessário.

Acresce que, o julgador, ao valorar a prova documental apresentada, na sua globalidade, não pode abstrair-se da circunstância de se tratar, no caso, de prova a realizar em 2019, de factos que estariam documentados e que ocorreram após 2011 e 2013 (já que antes a AT não refere que os Requerentes não tinham o seu domicílio fiscal no imóvel referido em a) dos factos provados), conforme se retira do artigo 15º da Resposta da AT.

Sobre o prazo em que é exigível a conservação de documentos relevantes, existe o artigo 128º-2 do CIRS. No entanto, este normativo, refere-se apenas a um período de tempo de 4 anos seguintes àquele a que respeitam os documentos, pelo que desde logo se verifica que apenas quanto a esse período deveria ter sido suscitada prova documental, ajustada ainda à circunstância de se tratar de prova documental com alguma dificuldade de concretização, face ao alegado pelo sujeito passivo marido.

O TAS considerou particularmente genuína a indicação do Requerente marido na carta de 26.06.2019, quando refere “*aquando da mudança de casa deitei praticamente todos os papéis fora*”, o que corresponde à prática que, segundo as regras da experiência comum (porque é público e notório), ocorre com a maioria dos cidadãos, numa situação de mudança de habitação, assim se compreendendo v.g. a junção de documentos dos gastos correntes da habitação alienada, com datas mais recentes.

Face ao princípio da livre apreciação da prova, não se exige do julgador uma convicção de absoluta certeza, sendo suficiente que a sua convicção assente num *juízo de suficiente probabilidade ou verosimilhança*. No caso presente, este TAS, face à ponderação global da prova, formou a sua convicção no sentido de que o Requerente e cônjuge (e seus filhos) tiveram residência permanente no andar referido em a) dos factos provados, pelas razões já expostas e ainda face ao que, a este propósito, no ponto seguinte se vai referir.

III-2- DO DIREITO

III-2-1 - Quanto ao mérito

A) **Apreciação da questão de fundo, face aos factos provados.**

A questão de fundo em discussão neste processo tem a ver com a ponderação geral da prova documental produzida pelos Requerentes, quer em sede do procedimento a que se referem as alíneas d) a h) da matéria assente, quer em sede de PPA. A prova documental configura-se ser coincidente.

1. Entendeu a AT que os Requerentes não habitavam em 2017, permanentemente, o bem imóvel referido em a) dos factos provados, uma vez que eram proprietários de um outro imóvel sito na ..., n.º..., no Porto, e em datas anteriores (2010, 2011, 2013 e 2014), ambos os Requerentes e ainda os seus dependentes registaram nas finanças esta habitação como seu domicílio fiscal.

Consegue vislumbrar-se que, o raciocínio implícito e subliminar que se faz, tem a ver, em primeiro lugar, com o *direito de propriedade* registado em nome dos Requerentes deste imóvel, sem se ter averiguado, nomeadamente: (1) quem vivia efectivamente na habitação; (2) se, por exemplo, foi adquirida através de crédito à habitação, com fiança dos pais (3) se a habitação permitia que aí vivessem, os pais/sogros dos Requerentes e ainda os Requerentes e os seus dois filhos.

Estes elementos, seriam facilmente verificáveis officiosamente, pelos Serviços de Finanças, quer nos registos cadastrais dos sogros/pais dos Requerentes, quer através da caderneta predial do imóvel sito na ... n.º..., Porto, quer inclusive por eventuais DUC de IMT e Selo, relativos à aquisição da referida propriedade imobiliária.

A aquisição de bens imóveis, pagos efectivamente pelos progenitores, com registo em nome dos seus descendentes, na maioria das vezes, através do recurso ao crédito bancário, com fiança dos pais dos adquirentes (assim reduzindo os custos relativos ao *spread*, aos seguros de vida e sobretudo permitindo um prazo maior de amortização da dívida), é uma prática que foi generalizada e que deve ter-se por adquirida e conhecida ao nível geral das regras da experiência comum.

Quanto a este aspecto, o TAS, face à ponderação da prova apreciada na sua globalidade, considerou ser plausível e genuína a observação dos Requerentes colocada nas alegações: *“resulta ... impossível que um casal com dois filhos que dispõe de uma habitação em Matosinhos, onde são, manifestamente, reconhecidos por todos os vizinhos, e que têm despesas normais com a casa, ... vivam, na verdade, em casa dos pais/sogros”*.

E, de facto, bastando uma simples consulta nos meios informáticos disponibilizados ao público (www.google.com), que é consabido indicam com rigor credível as distâncias entre locais, verifica-se que, entre a Rua ..., nº..., Matosinhos e a ..., nº..., Porto, distam 5 KM, acrescendo que esta distância é susceptível de ser percorrida, em viatura automóvel, em 11 minutos. Desta proximidade entre locais, é possível extrair, que os Requerentes e seus filhos, mesmo que tivessem condições materiais, para viver em permanência na ..., nº..., Porto, com os sogros/pais, não é verosímil que o fizessem, podendo optar pela vivência no seu próprio lar e com autonomia de vida, em habitação a escassos 5 Km de distância.

Também quanto à alteração do domicílio fiscal dos Requerentes para a ... nº ... no Porto, este TAS considera verosímil a justificação que apresentam, uma vez que, tal como a frequência de estabelecimentos de ensino, também o acesso à unidades de cuidados de saúde locais, estará dependente do domicílio dos utentes, sendo fenómeno recorrente, público e notório, que os utentes, em defesa da sua saúde e quando têm problemas de saúde, queiram aceder, preferencialmente, a determinada unidade de saúde e não a outra, por diversas razões, que aqui não cabe apreciar.

No caso deste processo, ter-se-á em conta que os Requerentes não alteraram esse domicílio na mesma data, sempre invocando que a alteração se deveu à escolha da unidade de saúde. Um alterou-o em 15.07.2011 e outro alterou-o em 30.09.2013, o que se configura corresponder ao que é referido pelos Requerentes: (1) “*apenas para efeitos ... de cobertura geográfica do hospital que me assistia (após doença grave)*” – carta reproduzida em e) dos factos provados e (2) “*esta alteração de morada deu-se aquando de uma gravidez de alto risco da minha mulher (contribuinte ...) e que a obrigou a ser assistida no Hospital de Santo António no Porto*”. E, de facto, em 26.08.2014 surge um dependente dos Requerentes registado no cadastro fiscal do número de contribuinte, corroborando-se, de algum modo, a justificação facultada pelos Requerentes.

2. A AT, nos artigos 18º a 20º da Resposta, coloca ênfase no facto dos Requerentes terem registado os seus filhos, nas Finanças, por altura da obtenção do NF, como tendo o domicílio na ..., nº..., Porto.

A relevância que a AT coloca neste aspecto, resulta evidente do nº 13 das alegações, onde expressa: “*estranha-se que, de entre o acervo documental junto pelos Requerentes no pedido arbitral, não exista qualquer documento referente aos descendentes, nomeadamente um comprovativo de uma matrícula na escola, nem qualquer outro documento oficial emitido por entidades públicas, como um documento da Junta de Freguesia*”.

Muito embora os Requerentes não tenham abordado, directamente, este concreto tema, o TAS considera que parte da justificação consta do que é referido nas alegações, referindo que a casa sita no Porto era: “*onde viviam os sogros/pais dos Requerentes — atualmente, após falecimento do sogro/pai, onde vive a sogra/mãe dos Requerentes —, normalmente ocupada durante o dia, e onde prestava serviço uma funcionária*”.

Mais uma vez, fazendo apelo aos factos públicos e notórios que devem integrar as regras da experiência comum de um cidadão médio, é sabido que a inscrição para frequência em estabelecimentos escolares, é aferida em função do domicílio fiscal dos discentes, sendo

plausível que os filhos dos Requerentes pudessem frequentar estabelecimento de ensino (ou infantário e ensino pré-escolar) no Porto que eles consideravam mais adequado (face ao de Matosinhos), mais próximo dos avós e do seu acompanhamento em horário laboral, em cuja morada tomassem, inclusive, refeições.

Tal factualidade, mesmo que tivesse ocorrido, não significará, *por si só*, que os Requerentes e seus filhos, não habitavam, de facto, de *forma permanente no bem imóvel* sita no n.º..., da Rua ..., em Matosinhos.

3. A AT aprecia a prova documental nos artigos 35.º a 52.º da resposta, referindo em resumo (1) que na escritura de aquisição da habitação não consta a menção de que a habitação sita em Matosinhos, se destinava a habitação própria e permanente dos Requerentes; (2) que os documentos são “pontuais e aleatórios” com espaços no tempo.

Na verdade, na escritura de aquisição, em 2003, consta que a transmissão beneficiou de isenção do IMS nos termos do artigo 11.º-12 do CIMSISD. Daqui resultará que a AT verificou, na altura da aquisição, o fim habitacional do bem adquirido. Por outro lado, da mesma escritura, consta que os Requerentes recorreram a “crédito à habitação”.

Como já referimos, a verdade é que a AT, quando suscitou aos Requerentes “elementos/esclarecimentos” não referiu que apenas os pretendia relativos à data posterior à alteração no cadastro fiscal (Julho de 2011 e Setembro de 2013) quanto ao domicílio fiscal para a ..., n.º..., Porto.

Também não se considerou, na notificação que foi feita aos Requerentes (alínea d) dos factos provados) que os sujeitos passivos não estavam obrigados a ter documentação, para além do prazo do n.º 2 do artigo 128.º do CIRS.

Como já se referiu, face ao princípio da livre apreciação da prova, não se exige do julgador uma convicção de absoluta certeza, sendo suficiente que a sua convicção assente num juízo *de suficiente probabilidade ou verosimilhança*.

No caso presente, considerando toda a prova documental (conjugada com a posição genuína e verosímil assumida pelos Requerentes) e tendo em conta as dificuldades da sua obtenção, em 2019, num cenário de mudança de habitação, ou seja, ponderando as vicissitudes do *concreto caso aqui em julgamento*, o TAS formou a sua convicção, sem dúvida razoável, no sentido de que os Requerentes (e os seus filhos) tiveram residência permanente no andar referido em a) dos factos provados, no período de 2003 a 2017.

Nesta conformidade deverá proceder o pedido de pronúncia arbitral.

B) Direito ao reembolso do valor do IRS pago a mais

Na sequência da ilegalidade parcial do ato de liquidação controvertido, na parte em que desconsidera o reinvestimento realizado pelos Requerentes, no valor de € 175.000,00, há lugar a reembolso do imposto pago ilegalmente, por força do disposto nos artigos 24º nº 1, alínea b), do RJAT e 100º da LGT, pois tal afigura-se essencial para restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

Destarte, procede o pedido de reembolso da quantia paga em excesso que resulta da desconsideração do reinvestimento realizado, no valor de € 175.000,00.

C) Quanto ao pedido de juros indemnizatórios

Os Requerentes pedem a condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da LGT”.

Provou-se que os Requerentes pagaram imposto em excesso, na parte em que a liquidação impugnada desconsiderou o reinvestimento realizado no valor de € 175.000,00.

No que concerne a juros indemnizatórios, de harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º 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 previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto 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 necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de 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 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência 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 sintoniza com o sentido da 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 processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que refere *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».*

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

(...)

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

Esta alínea d) foi aditada pela Lei n.º 9/2019, de 1 de Fevereiro, e, nos termos do seu artigo 3.º, «a redação da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, introduzida pela presente lei, aplica-se também a decisões judiciais de inconstitucionalidade ou ilegalidade anteriores à sua entrada em vigor, sendo devidos juros relativos a prestações tributárias que tenham sido liquidadas após 1 de janeiro de 2011».

No caso em apreço, na sequência da ilegalidade parcial da liquidação de IRS, provou-se que AT levou a efeito a liquidação aqui impugnada em resultado dos factos constantes da alínea f) da matéria de facto assente.

Independentemente da verosimilhança das justificações apresentadas pelos Requerentes, quanto à alteração formal do domicílio fiscal no Cadastro de Contribuinte (correndo o risco de não conseguirem ilidir a presunção do n.º 12 do artigo 13º do CIRS), a verdade é que incumpriram o dever de manter o seu domicílio fiscal no local da residência habitual (alínea a) do n.º 1 do artigo 19º da LGT) e ao alterarem os registos junto da AT, para local onde não tinham habitação própria e permanente, levaram a que a Requerida, com base na presunção do n.º 12 do artigo 13º do CIRS, considerasse que aí não tinham o domicílio fiscal, procedendo à liquidação aqui impugnada.

Ou seja, não pode ser apontado à AT, para efeitos de aplicação do artigo 43º da LGT, qualquer erro que lhe seja imputável.

Improcede, pois, o pedido de pronúncia arbitral nesta parte.

IV. DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos expostos, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, pelo que, consequentemente:

1. Anula-se parcialmente o acto tributário de liquidação de IRS nº 2019..., relativo ao ano de 2017, nº de documento 2019..., no montante de € 22.156,34, na parte em que não admitiu a aplicação do regime de exclusão de mais-valia por reinvestimento, ao abrigo do disposto no artigo 10º, nº 5 do Código do IRS, desconsiderando o reinvestimento realizado no valor de € 175.000,00;
2. Condena-se a AT a proceder ao reembolso da quantia paga a mais, em resultado da desconsideração do reinvestimento realizado no valor de € 175.000,00;
3. Absolve-se do pedido a AT na parte da condenação em juros indemnizatórios.

V - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 22 156,34, nos termos do artigo 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI – CUSTAS

Custas de € 1 224,00, a suportar na proporção de 85% pela Requerida (€ 1 040,40) e 15% pelos Requerentes (€ 183,60), em face dos decaimentos, conforme o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 29 de Junho de 2020
Tribunal Arbitral Singular,

Augusto Vieira