

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 470/2021-T

Tema: IRS – regime do reinvestimento de mais-valias – habitação própria e permanente – artigo 10º do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Maria Antónia Torres, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 18 de outubro de 2021, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º ..., residente na ..., n.º..., ..., Charneca da Caparica (doravante designada por “**Requerente**”), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“**RJAT**”), requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (doravante “**PPA**”).

2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “**AT**” ou “**Requerida**”).

3. A Requerente pretende a apreciação da legalidade do ato de liquidação oficiosa n.º 2019 ... (doravante “**Liquidação Contestada**”), referente ao ano de 2018, e a sua revogação.

4. A Requerente fundamenta o PPA, em síntese, nos seguintes termos:

- a) Em 9 de Maio de 2018, a Requerente adquiriu um imóvel sito na Rua ..., ..., na Freguesia ..., inscrito na matriz com o número ..., fração E, pelo valor de €73.000, destinando-o à sua habitação própria e permanente;
- b) O imóvel foi adquirido com recurso ao financiamento, através de um empréstimo junto do B..., no valor de €67.500;

- c) O imóvel pertencia a uma herança e encontrava-se desabitado há anos, pelo que a Requerente teve necessidade de proceder à sua remodelação total;
- d) Durante as obras não foi possível a Requerente habitar o imóvel, facto que se pode aferir pelo valor das obras a realizar, bem como do seu prazo de execução;
- e) Sucede que no final das obras a Requerente teve uma proposta irrecusável de alienação do imóvel.
- f) A Requerente dirigiu-se ao Serviço de Finanças – Lisboa ... a fim de saber quais os procedimentos a seguir. Foi informada que estando dentro do prazo legal para habitar o imóvel que não era necessário mudar o domicílio fiscal, já que iria alienar o imóvel;
- g) Atendendo à referida proposta irrecusável, a Requerente procedeu imediatamente à procura de um imóvel para sua habitação e para posteriormente fixar a sua residência fiscal, uma vez que não dispunha de outro imóvel para habitar;
- h) Tendo a Requerente concluído a alienação do imóvel da ... em 05.12.2018, declarou tal facto na sua declaração de IRS relativa a esse ano;
- i) A Requerente teve sempre a pretensão de reinvestir a mais-valia obtida da venda do imóvel em Lisboa na aquisição de um outro imóvel para sua residência;
- j) Contudo, o imóvel que veio a adquirir, sito na ..., nº..., ..., Charneca da Caparica não dispunha de licença de habitabilidade, facto que atrasou a escritura de aquisição que apenas se veio a realizar em Dezembro de 2019;
- k) Nessa data estava ainda a Requerente dentro do prazo previsto para o referido reinvestimento;
- l) Contudo, tendo a Requerida analisado a Modelo 3 da Requerente, notificou-a para prestar esclarecimentos sobre a mesma, designadamente:

- a. Apresentação da fatura da agência imobiliária que realizou o negócio;
- b. Cópia da escritura de aquisição do imóvel sito na Charneca da Caparica;
- m) Em 29 de Janeiro de 2020, a Requerente foi notificada para proceder à correcção da sua Modelo 3 relativa a 2018, uma vez que fora declarado o montante de €66.760,37 e o valor correcto seria €66.415,02;
- n) A diferença no montante de €332,07 corresponde à penalização cobrada pelo banco pelo acto;
- o) Foi ainda corrigido o montante declarado de despesas e encargos de €33.702,29 para €26.993,80;
- p) Foi também declarado pela Requerente o montante de reinvestimento de €95.000, tendo a Requerida aceite apenas o montante escriturado (€90.000). A diferença de €5.000 corresponde ao custo de obtenção da licença de habitação;
- q) Porém, a Requerida entende que tal valor não deve ser considerado, posição da qual a Requerente discorda;
- r) A Requerida defende que entregou toda a informação e esclarecimentos que lhe foram solicitados;
- s) A actualização do domicílio fiscal da Requerente, para o imóvel em que pretendeu reinvestir, só ocorreu em Maio de 2020, ainda dentro do prazo que a Requerente entende que teria para o efeito;
- t) A Requerente alega que não foi também ouvida em audiência prévia para efeitos de correcção dos elementos declarados na modelo 3 referente ao ano de 2018, nomeadamente no que concerne ao tema do reinvestimento;
- u) A Requerente conclui que o imóvel no qual considera ter efectuado o reinvestimento foi afeto à sua *habitação própria e permanente* e considerado como o seu domicílio fiscal e centro de vida pessoal e familiar (cfr. artigo 10.º do PPA);

v) Tendo a Requerente dado integral e pleno cumprimento a todos os requisitos de que depende a aplicação do regime de reinvestimento estatuído no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, não encontra fundamento para a Liquidação Contestada;

5. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, e subsequentemente notificado à Requerida.

6. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na al. *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da al. *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD nomeou a signatária como árbitro do presente Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

7. As partes foram devidamente notificadas dessa nomeação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, al. *a)* e *b)*, do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

8. Em conformidade com o preceituado na al. *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o presente Tribunal Arbitral foi constituído em 18/10/2021, tendo sido a Requerida notificada para apresentar a sua Resposta, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT.

9. A Requerida apresentou a sua Resposta defendendo a improcedência do presente PPA, com as devidas e legais consequências.

10. A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na seguinte argumentação:

- a. A Requerente entregou em 19 de Junho de 2019 uma primeira declaração de IRS relativa ao ano de 2018, que acabou posteriormente por substituir em 21 de Junho de 2019.
- b. A declaração deu origem à liquidação nº 2019..., no montante de €437,57, a qual foi paga em 9 de Setembro de 2019.
- c. A declaração foi seleccionada para análise de divergências no Anexo G, tendo a Requerente sido notificada para entrega de nova declaração de substituição

em conformidade com o projecto de correcções do montante de empréstimo em dívida e das despesas e encargos. A Requerente não entregou tal declaração.

- d. Pelo que foi emitida uma declaração oficiosa, liquidação nº 2019..., no valor de €12.882,31, a qual, por compensação com o valor já anteriormente pago, deu origem a uma nota de cobrança no montante de €12.444,74, objecto dos presentes autos e que se encontra em execução fiscal.
- e. Em 5/5/2020 a Requerente entregou nova declaração de substituição, a fim de corrigir o anexo G. Esta declaração encontra-se na situação de “não liquidável”, tendo sido convolada nos autos da reclamação graciosa apresentada pela Requerente.
- f. Ora, a questão dos valores de despesas e encargos foram aceites pela Requerente em sede da última declaração entregue, pelo que a única questão em aberto se ficou a prender com o tema do reinvestimento da mais-valia.
- g. Foi a Requerente notificada do projecto de indeferimento da reclamação graciosa, tendo exercido o direito de audição prévia. Analisada a audição prévia, a Requerida entendeu não terem sido trazidos elementos novos ao processo pelo que indeferiu a reclamação graciosa a título definitivo, decisão essa comunicada à Requerente a 2 de Janeiro de 2021.
- h. A 7 de Janeiro de 2021 a Requerente apresentou Recurso Hierárquico, o qual foi indeferido por despacho de 4 de Agosto de 2021.
- i. Da análise do recurso hierárquico resultou que não foram apresentados factos novos, pelo que os fundamentos para indeferimento da reclamação graciosa se mantêm no indeferimento do recurso hierárquico.
- j. As decisões de indeferimento da Requerida tiveram por fundamento principal o facto de não se ter apresentado prova de que o imóvel alienado era a habitação própria e permanente da Requerida.
- k. Aliás com a petição inicial veio confirmar que nunca residiu nesse imóvel.

- l. Pelo que não considera a Requerida que estejam preenchidos os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, não podendo assim considerar-se ter existido reinvestimento na compra do segundo imóvel.
- m. Considera assim a Requerida que não havendo lugar à aplicação da norma relativa ao reinvestimento, os outros temas que a Requerente levanta no que concerne ao cálculo do valor reinvestido, deixam de ter qualquer relevância.

11. A Requerida procedeu à junção aos autos do processo administrativo, não tendo requerido a produção de prova adicional.

12. o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT e as Partes não apresentaram alegações escritas.

II. SANEADOR

13. A apresentação do PPA foi tempestiva (cfr. artigo 10.º, n.º 1, al. *a*), do RJAT).

14. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. *a*), e 4.º, ambos do RJAT.

15. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

16. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 9 de Maio de 2018, a Requerente adquiriu um imóvel sito na Rua..., ..., na Freguesia da ..., inscrito na matriz com o número ..., fração E, pelo valor de €73.000;
- b) Este imóvel foi objecto de obras de reabilitação, no final das quais foi alienado (em 5 de Dezembro de 2018);
- c) A Requerente não transferiu nunca para o referido imóvel o seu domicílio fiscal e, de facto, nunca nele viveu, conforme a própria Requerente refere na sua petição inicial;
- d) A Requerente tinha um imóvel arrendado desde 12 de janeiro de 2017, na morada do qual manteve o seu domicílio fiscal desde 26 de maio de 2017 até 29 de maio de 2020, data na qual transferiu o seu domicílio fiscal para o imóvel que entretanto adquiriu, o qual abaixo se refere;
- e) Em Dezembro de 2019, a Requerente adquiriu um imóvel sito na Charneca da Caparica, ..., nº..., lote ...;
- f) Em 19 de Junho de 2019, a Requerente apresentou a declaração de IRS referente ao ano de 2018, seguida de uma declaração de substituição em 21 de Junho de 2019;
- g) Nesse momento, o processo culminou na emissão de uma liquidação oficiosa n.º 2019 ..., no montante de €437,57, a qual foi paga em 9 de Setembro de 2019.
- h) A declaração foi seleccionada para análise de divergências no Anexo G, tendo a Requerente sido notificada para entrega de nova declaração de substituição em conformidade com o projecto de correcções do montante de empréstimo em dívida e das despesas e encargos. A Requerente não entregou tal declaração.
- i) Pelo que foi emitida uma declaração oficiosa, liquidação n.º 2019..., no valor de €12.882,31, a qual, por compensação com o valor já anteriormente pago, deu origem a uma nota de cobrança no montante de €12.444,74, objecto dos presentes autos e que se encontra em execução fiscal.

- j) Foi pelo Ofício nº GI-... de 29 de Janeiro de 2020 a Requerente notificada para efeitos de direito de audição quanto ao projecto de correcções que deu origem à liquidação acima referida.
- k) Apesar de não ter reagido ao direito de audição, a Requerente, em 5 de maio de 2020, entregou nova declaração de substituição, tendo corrigido o anexo G, no sentido do projecto de correcções.
- l) Esta declaração encontra-se na situação de “não liquidável”, tendo sido convolada nos autos da reclamação graciosa apresentada pela Requerente.
- m) A reclamação graciosa da referida liquidação foi indeferida.
- n) Foi a Requerente notificada do projecto de indeferimento da reclamação graciosa, tendo exercido o direito de audição prévia.
- o) Analisada a audição prévia, a Requerida entendeu não terem sido trazidos elementos novos ao processo pelo que indeferiu a reclamação graciosa a título definitivo, decisão essa comunicada à Requerente a 2 de Janeiro de 2021.
- p) Seguiu-se o Recurso Hierárquico, apresentado em 7 de Janeiro de 2021, igualmente indeferido, com base nos mesmos fundamentos.

Factos não provados

Com relevo para a decisão, considera-se como não provado a afectação pela Requerente do imóvel alienado, sito na Rua ..., ..., ..., na Freguesia da ..., inscrito na matriz com o número ..., fração E, à sua habitação própria e permanente. Igualmente, esse imóvel nunca esteve registado como seu domicílio fiscal.

Motivação da matéria de facto

17. Cabe ao Tribunal seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada (cfr. 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, al. *a)* e *e)*, do RJAT).

18. Os factos pertinentes para a decisão da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, face às soluções plausíveis das questões de direito (cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)*, do RJAT).

19. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, e no exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo (cfr. artigo 16.º, al. *e)*, do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)*, do RJAT).

20. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados, e dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados, e na adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

21. Relativamente ao facto dado por não provado supra referido, cumpre referir que o Tribunal baseou a sua convicção na própria petição inicial da Requerente, e na ausência de qualquer outra prova documental produzida pela Requerente que pudesse suportar a afectação do imóvel à sua habitação própria e permanente, o que lhe cabia provar.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

22. O caso *sub judice* reporta-se à exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias por reinvestimento do valor de realização, ao abrigo do artigo 10.º, n.ºs 5 a 7, do CIRS (na redação em vigor à data dos factos).

23. Alega ainda a Requerente que a liquidação impugnada padece de vício de forma por ausência de projecto de liquidação e por violação do direito fundamental procedimental à

fundamentação. Vejamos, pois, que razão assiste à Requerente quanto ao vício de forma alegado.

24. Entende a Requerente que não foi notificada para ser ouvida em sede de audiência prévia para efeitos de correcção dos elementos declarados na declaração modelo 3 de 2018.

25. Acrescenta que a notificação nº GI-..., junta aos autos, apenas refere o direito de audiência prévia relativo à correcção dos valores indicados no anexo G da Declaração de IRS de Modelo 3, e que esse direito não lhe foi concedido no que se refere ao reinvestimento da mais-valia.

26. Ora, tais argumentos não se afiguram correctos. Foi a Requerente notificada para audiência prévia em dois momentos:

27. Num primeiro momento em que o que estava em causa era o cálculo da mais-valia, ou seja, uma correção dos valores indicados no anexo G da sua declaração modelo 3 relativa a 2018;

28. A Requerente tinha entregue a sua declaração modelo 3 em 19 de Junho de 2019, a qual substituiu a 21 de Junho do mesmo ano, tendo pago o valor de IRS daí resultante a 9 de Setembro desse mesmo ano.

29. A Requerida abriu um processo de divergências relativa à referida declaração que se focou no cálculo da mais-valia apurada, tendo solicitado alguns documentos referentes a esse mesmo tema.

30. Nesse âmbito, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audiência prévia pela notificação GI-..., direito de audiência esse que não exerceu, e que se referia apenas àquilo que estava em controvérsia naquele momento: os valores indicados para cálculo da mais-valia.

31. Embora não tenha exercido o direito de audiência, a Requerente tinha elementos suficientes para o fazer. E tanto é assim que, em 5 de Maio de 2020, a Requerente apresenta uma nova declaração de substituição da Modelo 3 de 2018 em que corrige precisamente os valores que estavam em questão.

32. Só nessa declaração de substituição, é que a Requerente comunica a sua intenção de reinvestir, pelo que a notificação para audição prévia acima referida não poderia referir um tema que a Requerida ainda desconhecia no momento da sua notificação.

33. Esta nova declaração de substituição é convolada no processo de Reclamação Graciosa, o qual, com base no seu projecto de indeferimento, deu origem a uma nova notificação para audição prévia, a qual a Requerente exerceu.

34. Não se entende, assim, o que pretendeu a Requerente a argumentar que lhe tinha sido negado o direito de audição prévia.

35. Ora, passemos então à análise da questão. O artigo 10.º, n.º 5, do CIRS prevê uma exclusão de tributação dos ganhos provenientes da alienação de imóvel destinado à *habitação própria e permanente* do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar), que sejam reinvestidos na aquisição de um outro imóvel destinado à *habitação própria e permanente* do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar).

36. A razão de ser da norma é a proteção e favorecimento fiscal da aquisição de *habitação própria e permanente*.

37. Para que opere esta exclusão de tributação, é desde logo necessário que o imóvel alienado, cujo valor de realização se pretende reinvestir, seja a habitação própria e permanente do sujeito passivo.

38. Tem assim, para beneficiar do regime de investimento estatuído no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, o sujeito passivo que provar que habitava o imóvel alienado.

39. Fazendo o paralelo com o artigo 10.º, n.º 6, do Código do IRS, podemos concluir que o facto do domicílio fiscal do sujeito passivo não ter sido nunca alterado para o imóvel alienado, cujo valor de realização se pretende reinvestir, não possa ser considerado, por si só factor de exclusão da aplicação do benefício.

40. A presunção contida no artigo 19.º da LGT, a que a AT lança mão para desconsiderar a exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, nos casos em que não houve correcta comunicação do domicílio fiscal, é uma presunção ilidível nos termos do artigo 73.º

da LGT (cfr. artigos 64.º do PPA), e já o era antes da introdução dos atuais n.ºs 12 e 13 do artigo 13.º do CIRS (cfr. artigos 64.º e 66.º do PPA).

41. Contudo, não é esse o caso concreto. A não aplicação do benefício do artigo 10º do CIRS, no caso sub judice, nada tem a ver com o facto do domicílio fiscal da Requerente não ter sido nunca o imóvel alienado, e muito menos, eventuais atrasos na alteração do seu domicílio fiscal para o imóvel no qual pretendeu efectuar o reinvestimento.

42. No caso concreto, o tema é tão somente a própria Requerente assumir que nunca habitou o imóvel que alienou e cujo valor de realização pretendeu reinvestir. O imóvel nunca foi de facto a sua habitação própria e permanente.

43. Ora, o artigo 10º do CIRS é um benefício que se aplica apenas face a uma alienação de um imóvel que seja efectivamente a habitação própria e permanente do sujeito passivo, onde habitou, o que, a própria Requerente assumiu não ter sido o caso.

44. Pelo que não se reconhece razão à Requerente quanto à petição.

V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se integralmente na ordem jurídica a liquidação de IRS que lhe está subjacente.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€12.742,07**.

VII. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas arbitrais em **€918,00**, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Junho de 2022

O árbitro,

(Maria Antónia Torres)