

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 445/2021-T

Tema: IRS - A residência habitual na isenção de mais-valias, Artigo 10.º do CIRS.

SUMÁRIO:

- 1. A intenção de habitar um imóvel como residência habitual é um direito subjetivo onde é determinante a declaração do sujeito passivo. Este conceito não se confunde com o conceito de domicílio fiscal.**
- 2. As garagens adquiridas enquanto frações autónomas em conjunto com a habitação principal integram o conceito de residência habitual para efeitos de reinvestimento das mais-valias previsto no artigo 10.º do CIRS.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Vasco António Branco Guimarães árbitro singular designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 28-09-2021, decide o seguinte:

1. Relatório

A... e esposa B..., id. nos autos, NIF ... e ..., residentes na Rua ... n.º..., ..., ...-... Porto, (doravante designado por “Requerentes”), apresentaram, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a:

- 1.º Ser reconhecido pela AT que os Requerentes estão abrangidos pela norma do artigo 10.º, n.º 5 do CIRS, e em consequência, seja feita a,
- 2.º Declaração de ilegalidade e revogação/anulação da liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) referente ao ano de 2016 identificada sob o n.º 2020... no montante de 21.409,90 (vinte e um mil quatrocentos e nove Euro e noventa cêntimos);
- 3.º A condenação da AT na aceitação de Declaração Modelo 3 apresentada oportunamente pelos AA do PPA;
- 4.º Reembolso do imposto pago em excesso pelos Requerentes, acrescido dos juros indemnizatórios devidos nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-09-2021.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 28-09-2021 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 28-09-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes.

A Requerida solicitou em 17.11.2021 o desentranhamento de peça processual apresentada pelos Requerentes ao abrigo do contraditório em 15.11.2021.

Por despacho de 05-12-2021, foi decidido postergar o pronunciamento sobre o pedido da AT e dispensar a inquirição de testemunhas previamente marcada por disso terem prescindido os Requerentes.

Nessa mesma data as partes foram convidadas a apresentarem Alegações em 10 dias.

Requerentes e Requerida apresentaram alegações em que mantém as posições iniciais com as reformulações que resultam das peças processuais posteriores.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados:

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

A) O imóvel alienado de que se solicitou o reinvestimento do recebido sito na Rua ... n.ºs ... e ..., descrito na CR ... sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana (artigo ... – ...), veio à posse dos Requerentes por doação de progenitores de um deles em data anterior a 2015.

B) Os Requerentes tiveram até 30-07-2015 domicílio fiscal declarado na base de dados da AT na Travessa ..., n.º..., ...-... Leça da Palmeira, correspondente ao artigo matricial n.º..., fração CZ da União de Freguesias de... e Na data aqui referida este imóvel foi alienado pelo Requerente A.

C) Consta na base de dados da AT um contrato de arrendamento em nome da Requerente B (em que esta é arrendatária) entre 01-08-2015 e 31-07-2016. Esta morada foi declarada pela Requerente B em 07-06-2016.

- D) Os Requerentes identificaram como habitação própria e permanente e alienaram em 29.08.2016 o imóvel referido em A) e declararam a intenção de reinvestir o produto da venda – Euro 190 000,00 (cento e noventa mil) - em sede própria e no prazo legal previsto para o efeito no normativo aplicável.
- E) Os Requerentes adquiriram em 03-08-2017 a fração autónoma designada pela letra G, correspondente a uma habitação (Corpo A), no terceiro andar Esquerdo, garagem na cave, designada G1 e lugar de garagem e logradouro designada por G3 com entrada na Rua ... n.º... a ..., inscrita na matriz predial urbana sob o artigo ..., da União de Freguesias de ... e ... pelo valor de Euro 575 000,00 (quinhentos e setenta e cinco mil).
- F) Para a aquisição discriminada em E) contraíram empréstimo de Euro 420 000, 00 (quatrocentos e vinte mil).
- G) O imóvel referido em E) foi declarado como domicílio fiscal e habitação própria e permanente dos Requerentes em 2019.
- H) A correção do rendimento declarado pelos Requerentes em 2016 foi feita pela AT com base no facto de a habitação alienada em 2016 e identificada em A) não ser habitação própria e permanente.
- I) Após pedido de esclarecimento feito pelos Requerentes a sustentação do indeferimento feito pela AT em 09-11-2020 da reclamação graciosa feita e apresentada oportunamente pelos Requerentes altera-se passando a ser que o reinvestimento foi feito em habitação que não é habitação própria e permanente dos Requerentes (docs. 8 e 9).
- J) O PPA foi feito com base no indeferimento tácito originário da reclamação graciosa apresentada à correção e liquidação adicional à declaração de 2016 com base no referido em H)
- K) A AT nas peças que produziu sobre a reclamação graciosa feita pelos Requerentes usa sempre a morada do imóvel referido em A) exceto as feitas através do e-balcão.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto.

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelos Requerentes e a AT e os que constam do processo administrativo.

Não se retiram outros factos relevantes dos articulados por serem citações de textos legais, acórdãos ou posições de parte sem conteúdo fáctico.

3. Matéria de direito

As questões de mérito que são objecto deste processo são:

Saber se estão reunidos os pressupostos para a aplicação da não tributação da mais-valia obtida pelos AA do PPA com a alienação do imóvel acima identificado em A). por se terem considerado os requerentes como abrangidos pela norma do artigo 10º, nº5 do CIRS.

Saber se as garagens adquiridas integram o conceito de habitação própria e permanente.

3.1. Posições das Partes

Os Requerentes defendem o seguinte, em suma:

Que pelo menos desde setembro de 2017 os requerentes vivem no imóvel adquirido em agosto de 2017,- em cuja aquisição reinvestiram o valor total da realização da alienação do imóvel identificado em A). que obtiveram por doação e declararam como habitação própria e permanente - usam-no como sua habitação, própria e permanente, utilizam-na como lar conjugal e do seu agregado familiar, constituindo o mesmo a verdadeira casa de morada de família, onde de forma permanente, estável e duradoura, se encontra sediado o centro da vida familiar dos requerentes. Os requerentes reinvestiram o valor integral da realização- € 190.000,00 - em outro imóvel situado em território português o qual destinaram à habitação própria e permanente- o que impõe a total exclusão de tributação - (art. 10º, n.º5, al. a) e n.º7 do CIRS).

A AT defende:

Que os imóveis adquiridos não são a habitação própria e permanente dos Requerentes do PPA e nunca foram porque estes não comunicaram à AT a mudança de domicílio fiscal exceto mesmo antes da venda do imóvel descrito em A). em causa.

- Que esta comunicação «in extremis» e a sua curta duração tornam ineficaz a qualificação pretendida e em consequência, autorizam a AT a desconsiderar a isenção prevista na lei e isto apesar dos vários elementos juntos ao processo gracioso.

Os Requerentes tinham o ónus de provar que é como afirmam e que não o fizeram pelo que, o PPA deve improceder por falta de provas.

Os Requerentes pretendem incluir ilegalmente no conceito de habitação própria e permanente dois lugares de garagem.

3.2. Saneamento do processo:

Os Requerentes apresentaram em 15.11.2021 um requerimento ao abrigo do contraditório chamando a atenção do Tribunal para a existência de alteração da posição da AT.

Em 17.11.2021 a AT solicitou o desentranhamento desse requerimento.

Em 05.12.2021 foi despachado que haveria pronúncia posterior. Cumpre decidir:

O contraditório é um princípio essencial em sede processual. Terminados os articulados e caso não houvesse alegações existiria um facto novo na peça processual da AT sobre o qual os Requerentes não teriam oportunidade para se pronunciar exceto se convidados para o efeito.

Resulta do processo que em sede de Alegações todos os argumentos constantes do requerimento dos Requerentes do PPA de 15.11.2021 foram expendidos e defendidos. Assegurado o contraditório o requerimento de 15.11.2021 perdeu utilidade processual pelo que determino o seu desentranhamento e entrega aos Requerentes.

A questão em análise diz respeito à qualificação do imóvel identificado em A) dos factos provados como sendo residência fiscal dos Requerentes por ser esta a instância original objeto de apreciação de legalidade.

3.3. Apreciação da questão.

i) Quanto à residência habitual.

Em princípio, a fundamentação dos actos tributários a atender nos processos arbitrais é a que consta desses actos, pois está-se perante um contencioso de mera anulação com fundamento em ilegalidade (artigos 99.º e 124.º do CPPT), em que se visa apreciar a legalidade da atuação da Administração Tributária tal como ela ocorreu, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos.

Passemos à análise das posições e dos argumentos expendidos para podermos sobre eles tomar posição.

A Administração Tributária pretende que tem de existir uma identidade entre o conceito de domicílio fiscal e residência habitual. Este «dever ser» não tem qualquer proteção legal. O conceito de residência habitual é construído pelo SP com base na sua opção em designar um imóvel ou equivalente como o lugar onde vive a sua vida familiar, recebe os seus amigos, desenvolve as suas atividades de lazer, descansa, trabalha ou desenvolve toda e qualquer atividade não proibida por lei. A opção por um espaço físico (em regra um imóvel) em detrimento de outro de que possa ser proprietário ou arrendatário é uma opção determinada como exercício de um direito subjetivo com proteção constitucional – cfr. Artigo 65.º da CRP. A conveniência administrativa de fazer coincidir o domicílio fiscal com a residência habitual não autoriza a AT a impor como regra que a não atualização do domicílio fiscal no sistema informático da AT determina a exclusão da qualificação de um determinado imóvel de que se é proprietário como residência habitual.

O conceito de domicílio fiscal tem como objeto e fim permitir à AT notificar o contribuinte dos seus deveres e direitos fiscais. E isto pode ser feito inclusive por notificações eletrónicas sem ser endereçado a qualquer endereço postal físico.

É compreensível que esta imposição facilitaria a atividade da AT. Mas é igualmente verdadeiro que o direito à habitação e o local que um agregado familiar escolhe para sua residência habitual é uma manifestação de intimidade da vida privada do casal e dependentes ou ascendentes que não pode ser assimilado e negado no confronto com o cumprimento de um dever de informação cujo incumprimento tem como resultado a ineficácia – cfr. Artigo 19.º da LGT.

O argumento expandido pela AT é mesmo claramente contra o que dispõe o artigo 16.º do CIRS no seu n.º 1 alínea b). O conceito de residência habitual define-se em função de uma «intenção atual de manter e ocupar habitação como residência habitual». Esta intenção pode desde logo ser aferida por mera declaração dos SP face à AT. No caso, foi o que aconteceu.

Cumpridos os deveres de comunicação e manifestação de intenção não cabe à AT solicitar «prova nos termos do artigo 74.º n.º 1 da LGT» mas sim aceitar o que dispõe o n.º 2 do mesmo artigo.

A Requerida confirma que os requisitos para a isenção de mais valias ao abrigo do artigo 10.º do CIRS, nomeadamente a comunicação de intenção de reinvestimento aquando da venda do imóvel foram cumpridos.

A Requerida usa a morada do imóvel identificado em A) dos factos provados como domicílio fiscal e morada de notificação e depois nega que fosse residência habitual.

Face ao exposto improcedem de facto e de Direito os argumentos da Autoridade Tributária.

ii) Quanto à exclusão das garagens como integrando o conceito de residência habitual.

A questão foi já objeto de inúmeros arrestos em sede de tribunais fiscais e arbitrais e corresponde a uma posição da AT que não tem qualquer adesão com a realidade. Os novos imóveis a ser construídos têm por exigência das Câmaras Municipais de ter o maior número de garagens possíveis para garantir a segurança e conforto dos seus proprietários. Por razões de exclusão fiscal a AT insiste em negar que estas frações que estão inseridas no mesmo edifício ou em edifícios contíguos integrem o conceito de residência habitual. Afigura-se estarmos perante um conceito «desfasado» de residência habitual nomeadamente num tempo onde o automóvel é uma componente essencial da vida atual das famílias e o seu estacionamento e segurança um ónus dos proprietários e uma necessidade evidente.

Improcedem assim, de facto e de Direito os argumentos expandidos pela AT pelo que e em consequência:

4. Decisão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a anulação da liquidação impugnada de IRS referente ao ano de 2016 identificada sob o n.º 2020... no montante de 21.409,90 (vinte e um

mil quatrocentos e nove Euro e noventa cêntimos); com o consequente reembolso da importância indevidamente cobrada acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios desde a data da apresentação da reclamação graciosa até efetivo pagamento nos termos legais.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em 21.409,90 (vinte e um mil quatrocentos e nove Euro e noventa cêntimos).

Custas: Vai a AT condenada em custas nos termos do artigo 97.º -A , n.º 1, alínea a do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º , n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária por ser sua a responsabilidade da ilegalidade existente, sendo o seu montante fixado em 1224,00 Euro.

Registe e Notifique.

Lisboa, 25 de julho de 2022

O Árbitro

(Vasco Branco Guimarães)