

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 855/2021-T**

**Tema: IRS: Mais-valias-Não sujeição-Habitação própria e permanente-  
Reinvestimento—Artigo 10.º, n.º 5 CIRS.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

No dia 29 de dezembro de 2021, A..., contribuinte fiscal n.º..., residente na ..., ...-... Tavira, veio, nos termos do disposto no artigo 10º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), requerer a constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e respetiva anulação, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2020..., apresentada em relação à liquidação do IRS n.º 2020..., do ano de 2016, no montante de € 42 684,17 (quarenta e dois mil seiscientos e oitenta e quatro euros e dezassete cêntimos), bem como em relação aos juros compensatórios, no montante de € 327,37 (trezentos e vinte e sete euros e trinta e sete cêntimos) e custas, no montante de € 216,12, tudo num total de € 43 227,66 (quarenta e três mil, duzentos e vinte e sete euros e sessenta e seis cêntimos).

No Pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro tendo sido designado, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o signatário, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

O tribunal arbitral ficou constituído no 02 de março de 2022.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, de ora em diante a AT, apresentou a respetiva resposta no dia 30 de março de 2022.

No dia 27 de junho de 2022 realizou-se a inquirição da testemunha arrolada e o tribunal fixou o prazo para apresentação de alegações escritas, simultâneas, que vieram a ser apresentadas nos dias 1 e 6 de julho de 2022, indicando-se que a sentença arbitral seria proferida até ao dia 2 de setembro de 2022.

O Requerente pretende que seja anulado o ato de liquidação de **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”)**, os juros compensatórios e as custas, com fundamento em errónea qualificação dos factos tributários.

### **SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer do ato de liquidação de IRS impugnado, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”).

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* 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).

Não foram identificadas questões prévias a apreciar ou nulidades processuais.

### **MATÉRIA DE FACTO PROVADA**

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** O Requerente adquiriu no dia 31 de outubro de 2013, por € 200.120,00 um imóvel, sito em ..., ..., em Tavira, inscrito sob o artigo matricial n.º ..., da União de freguesias de ... e ..., em Tavira.
- B.** O Requerente efetuou obras no imóvel, no montante de € 24 600.

- C.** O Requerente mudou a sua residência para a ..., ..., ...-... Tavira, no dia 8 de junho de 2015, morada que corresponde ao imóvel adquirido em 2013.
- D.** No dia 17 de fevereiro de 2016, o Requerente declarou junto da AT a alteração do seu domicílio fiscal para a ..., ..., ...-... Tavira.
- E.** O Requerente procedeu à venda do imóvel adquirido em 2013, identificado no ponto A, no dia 3 de maio de 2016, pelo preço de € 423 000.
- F.** No dia 9 de junho de 2016, o Requerente procedeu à aquisição de um lote de terreno para construção por € 83 000, sito na Rua ..., ... em ..., na União das freguesias de ... e ..., em Tavira, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tavira sob o nº ... e inscrito na matriz predial sob o artigo ... .
- G.** No dia 3 de novembro de 2017, o Requerente declarou junto da AT a alteração do seu domicílio fiscal para a Rua ..., ..., ...-... Tavira, morada que coincide com a do terreno para construção que havia adquirido no dia 9 de junho de 2016.
- H.** Na declaração modelo 3 do IRS de 2016, o Requerente declarou, no anexo G, a intenção de proceder ao reinvestimento do valor de realização proveniente da venda do imóvel que havia adquirido em 2013.
- I.** No ano de 2019, o Requerente concluiu a construção do imóvel e, no dia 23 de maio desse mesmo ano, entregou a declaração modelo 1 do IMI, com vista à inscrição do novo prédio na matriz.
- J.** Como consequência da entrega do modelo 1, a AT efetuou a avaliação do imóvel, que ficou inscrito na matriz predial urbana da União de freguesias de ... sob o artigo ... .
- K.** Em outubro de 2020, a AT efetuou a liquidação adicional do IRS do ano de 2016, a que corresponde o nº 2020 ..., no montante de € 42 684,17 e, mediante a demonstração do acerto de contas nº 2020 ..., notificou o Requerente para proceder ao respetivo pagamento, acrescido dos juros de mora no montante de € 327,37 e das custas referentes ao processo executivo, no montante de € 216,12, tudo num total de € 43 227,66.

- L. O Requerente apresentou uma reclamação graciosa no dia 18 de novembro de 2020, a qual veio a ser indeferida por despacho do dia 28 de setembro de 2021.
- M. No dia 1 de outubro de 2021, o Requerente efetuou o pagamento da liquidação, dos juros e das custas, no montante de € 43 227,66.

### **FACTOS NÃO PROVADOS**

Com relevo para a decisão não foram identificados outros factos.

### **QUESTÃO DECIDENDA**

A questão que importa apreciar respeita ao preenchimento dos pressupostos de aplicação do artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS, que prevê a não sujeição a imposto das mais-valias imobiliárias provenientes da alienação de imóveis que tenham sido destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo e do seu agregado familiar, estando em causa, precisamente, aferir se o imóvel transmitido pelo Requerente constituía a sua habitação própria permanente à data da transmissão.

Sobre esta questão, existem várias decisões proferidas no âmbito do CAAD, pelo que iremos seguir muito de perto a fundamentação utilizada no âmbito do processo nº 85/2021-T.

### **QUADRO LEGAL**

A matéria em discussão nos autos é regida pelo disposto no artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS que dispõe o seguinte:

*“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 d) (Revogada).”*

A Requerida recusou a aplicação do regime de não sujeição a IRS, por considerar que o imóvel não correspondia à habitação própria e permanente do Requerente, pelo que interessa proceder à análise deste conceito.

Interessa começar por verificar a este respeito o disposto no artigo 19.º, n.º 1, alínea a) da LGT, que estabelece que quando o sujeito passivo seja pessoa singular o domicílio fiscal é o local da residência habitual.

Por sua vez, o artigo 13.º, n.º 12 do Código do IRS determina que “[o] *domicilio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário.*” De referir ainda que os sujeitos passivos têm a obrigação de comunicar qualquer alteração do seu domicílio, no prazo de 15 dias, por força do disposto no artigo 43.º, n.º 1 do CPPT.

A demonstração dos pressupostos de aplicação da disciplina contida no artigo 10.º, n.º 5 do Código cabe em primeira linha, como sustenta a AT, ao Requerente, nos termos do disposto no artigo 74.º, n.º 1 da LGT, segundo o qual “[o] *ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”, aliás, em sintonia com a regra geral do ónus da prova prevista no artigo 342.º, n.º 1 do Código Civil. Neste sentido, também se pronuncia o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), no processo n.º 0415/10.6BEPNF, de 25 de fevereiro de 2016, que reforça que “*o imóvel de ‘partida’ e o de ‘chegada’ têm de ser destinados à habitação própria e permanente. Qualquer outro destino de ambos, ou de só de um deles, destrói as condições de aplicação da exclusão de incidência e a mais valia realizada no imóvel de ‘partida’ será tributável (Cf., neste sentido, José Guilherme Xavier de Basto, IRS, Incidência Real e Determinação dos*

---

*Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, pags. 413/414.) . Cfr ainda acórdão 0892/08 de 11.02.2009 e TCAS n.º 07529/14 de 15.05.2014 e 07073/13 de 12.12.2013.”*

Sobre o conceito de habitação própria e permanente para efeitos do citado artigo 10.º, n.º 5, a decisão arbitral no processo n.º 225/2020-T, de 20 de abril de 2021, salienta que a lei não o faculta diretamente e que “[a] razão de ser da consagração do regime do reinvestimento pelo legislador há-de necessariamente ser convocada para a respectiva interpretação. O legislador visou, através do regime, uma finalidade de natureza extrafiscal, qual seja a de incentivar e/ou diminuir ou eliminar obstáculos à aquisição de habitação própria pelas famílias, e em conformidade com a protecção da família e a ponderação das necessidades e rendimentos do agregado familiar que perpassa a nossa Lei Fundamental e, em especial ao que ora nos ocupa, a tributação em IRS. Na qual se tem em consideração a situação pessoal e familiar do SP. O que seja habitação própria decorre sem dificuldade da lei, por força do regime do direito de propriedade, diremos. Os ganhos de mais-valias na transmissão onerosa de bens imóveis hão-de decorrer desde logo da transmissão do direito real de propriedade sobre os mesmos. Será então, o bem imóvel em causa, propriedade do SP. Que é o que sucede nos autos. Já o que seja habitação permanente do SP e/ou do seu agregado familiar passará por identificar o local - habitação - onde se vive habitualmente, com carácter de estabilidade, regularidade, permanência, onde, se se quiser, seja possível afirmar que se centra a vida pessoal/doméstica dos indivíduos e/ou seus agregados familiares. Para o que haverá que recorrer à verificação de circunstâncias de facto, caso a caso. [...]

A respeito da finalidade do regime se refere Rui Duarte Morais, assim: “O objectivo da lei é claro: eliminar obstáculos fiscais à mudança de habitação, em casa própria, por parte das famílias.”, in “Sobre o IRS”, 3.ª Ed., Almedina, 2016””.

Neste âmbito, refere ainda JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO<sup>1</sup> que “[o] objectivo geral do regime de exclusão da incidência é, pois, não embaraçar a aquisição, imediata ou mediata, de habitação própria e permanente financiada com o produto da alienação de um outro imóvel a que fora dado o mesmo destino. Usa-se uma técnica de roll over, que torna não tributáveis essas mais-valias enquanto os valores de realização forem reinvestidos em

---

<sup>1</sup> No manual antes citado, IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, a pp. 413-414.

*imóveis também destinados à habitação [...]. A exclusão referida só vale pois para as mais-valias de imóveis destinados à habitação própria e permanente quando o reinvestimento se opera em imóveis com o mesmo destino”.*

Por fim, com idêntica posição, PAULA ROSADO PEREIRA considera que “[o] regime de reinvestimento prevê a possibilidade de excluir de tributação as mais-valias decorrentes da transmissão onerosa de um bem imóvel afeto a habitação própria e permanente, mediante o reinvestimento do valor de realização do imóvel transmitido, efetuado dentro dos prazos e condições previstos no artigo 10.º, n.ºs 5, 6 e 7 do CIRS. [...]

*O propósito do regime de reinvestimento consiste em eliminar os obstáculos, relacionados com a tributação do rendimento, à mudança de habitação por parte dos indivíduos e famílias que disponham de casa própria. [...]*

*Relativamente à natureza da norma do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS – que constitui a base do regime de reinvestimento –, esta é a de uma norma de delimitação negativa de incidência (apesar de o artigo 10.º do CIRS, no qual se insere, ser uma norma de incidência). O n.º 5 do artigo 10.º do CIRS é, normalmente, referido como sendo uma norma de exclusão de incidência tributária. Sem nos afastarmos dessa designação geral, [...], não podemos deixar de precisar que, em rigor, nos casos de reinvestimento posterior, se está perante uma suspensão de tributação aplicável mediante a simples manifestação, da declaração de rendimentos referente ao ano de realização, da intenção de proceder ao reinvestimento (artigo 57.º, n.º 4, alínea a) do CIRS). [...]*

*A efetiva exclusão tributária apenas se verifica se e quando ocorrer o reinvestimento, efetuado nos termos e dentro dos prazos estabelecidos legalmente. [...] [...] a limitação do âmbito de aplicação do regime de reinvestimento aos imóveis para habitação permanente do sujeito passivo ou do agregado familiar (excluindo a sua aplicação a habitação esporádica, por exemplo, a habitações de férias) foi expressamente prevista na Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. A exclusão de tributação da mais-valia passou, portanto, a ser aplicável apenas nos casos em que tanto o imóvel transmitido como o adquirido são imóveis para habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do agregado familiar. Caso algum dos imóveis em causa tenha outro destino, não se verificam todas as condições necessárias à aplicação do*

*regime de reinvestimento e, conseqüentemente, a mais-valia obtida na venda do imóvel antigo é tributável.” – v. Manual de IRS, Coimbra, Almedina, 2018, pp. 202 a 206 e 208.*

Na comprovação da residência habitual e permanente opera uma presunção legal, pois, como acima assinalado, de acordo com o preceituado no artigo 13.º, n.º 12 do Código do IRS “*o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo*”.

Assim, competia ao Requerente provar o facto conhecido em que assenta a presunção, no caso, o domicílio fiscal, para firmar o facto presumido, a sua residência habitual e permanente (v. artigo 349.º do Código Civil).

Determina a lei que quem tem a seu favor a presunção não tem de provar o facto a que ela conduz, invertendo-se o correspondente ónus, o que significa que, comprovando-se, como se comprovou e é consensual, que o domicílio fiscal do Requerente se situava na Urbanização dos Pezinhos, Lote 8, em Tavira, que corresponde à morada do imóvel cuja transmissão gerou as mais-valias em discussão no presente processo, este deve assumir-se como habitação própria e permanente do agregado familiar do Requerente, por via do disposto nos artigos 344.º, n.º 1 e 350.º, n.º 1 do Código Civil.

Esta presunção pode ser ilidida mediante prova do contrário, sendo certo, porém, que, tendo ficado assente que, à data da emissão da licença de utilização, pela Câmara Municipal, no dia 10 de março de 2019, o domicílio fiscal do Requerente era no imóvel sito na Rua ..., em Tavira, imóvel esse que foi construído no terreno que havia sido adquirido no ano de 2016, o afastamento do regime de não sujeição a IRS preconizado pela Requerida fica na dependência da demonstração, por parte desta, de que essa morada não correspondia à habitação própria e permanente do Requerente à data da transmissão, por via do disposto nos artigos 73.º da LGT e 350.º, n.º 2 do Código Civil.

Deste modo, a questão central reside em saber se a Requerida logrou fazer prova do contrário, ou seja, de que o Requerente não habitava de forma permanente na fração sita na Rua ..., em Tavira.

Salvo o devido respeito, a AT não só não efetuou a prova de que o Requerente não habitava no imóvel supra referido, como evidenciou de forma clara e inequívoca que, à data da alienação do imóvel cuja construção ficou concluída em 2019, o Requerente nele tinha o seu domicílio fiscal, por via da alteração comunicada no dia 3 de novembro de 2017.

Assim sendo, dúvidas não existem que, à data da alienação, efetuada no dia 6 de dezembro de 2019, o domicílio fiscal constante do cadastro da AT, coincidia com a morada do imóvel alienado, uma vez que o Requerente, segundo o mesmo cadastro, comunicou uma nova alteração no dia 18 de dezembro de 2019.

### **DECISÃO**

De harmonia com o *supra* exposto, decide o Tribunal Arbitral julgar o pedido de pronúncia procedente, com as legais consequências.

### **VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **43.227,66**, correspondente ao valor da liquidação de IRS impugnada, incluindo os juros e as custas, por via do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

### **CUSTAS**

Custas no montante de € **2.142,00**, a cargo da Requerida, em razão do decaimento, de acordo com o disposto na Tabela I anexa ao RCPAT e nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 02 de setembro de 2022

O Árbitro singular

Paulo Lourenço