

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 331/2022-T

Tema: IRS – Mais valias; domicílio fiscal; habitação própria e permanente

SUMÁRIO:

- 1. Para efeitos do disposto no n.º 5 do artigo 10º do CIRS, o conceito de habitação própria e permanente não equivale ao conceito de domicílio fiscal.*
- 2. Embora beneficiando as declarações dos contribuintes de presunção legal da veracidade (cfr. artigo 75º da LGT e artigo 65º, nº 1 do CIRS), o legislador admite, contudo, a sua ilisão através da produção, por parte da Administração Tributária, de prova em sentido contrário.*
- 3. Demonstrando os Requerentes que o imóvel alienado constituía a sua habitação própria e permanente, opera a exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10º do CIRS.*

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

A..., contribuinte nº ... e mulher, **B...**, contribuinte nº..., residentes no...– ..., nº..., em Barcelos (doravante designados por Requerentes) vieram, ao abrigo do artigo 2º, nº 1, alínea a), e dos artigos 10º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a

legalidade do acto de liquidação de IRS nº 2022..., referente ao ano de 2019, e respectivos juros compensatórios, num total de € 45.972,33. Peticionam ainda o pagamento pela Requerida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 25.05.2022.

Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, como árbitro do tribunal arbitral singular.

Em 14.07.2022, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 02.08.2022.

Devidamente notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido, defendendo-se unicamente por impugnação.

No dia 06.12.2022, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, tendo-se procedido então à inquirição das testemunhas arroladas pelos Requerentes, C..., D... e E... .

As partes foram notificadas para apresentar alegações escritas, no prazo simultâneo de 15 dias, o que fizeram, reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

Pretendem os Requerentes que seja declarada a ilegalidade e inerente anulação da liquidação do IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2019, alegando em síntese que:

- a) São casados desde 05.09.2009;
- b) Em 28.11.2013 nasceu o filho dos Requerentes, G...;
- c) Na data do nascimento do filho G..., tinham a sua habitação permanente e habitual na Rua ..., ..., em ..., no Porto;
- d) Antes, em 25.08.1995, o Requerente marido, A..., adquirira, em comum, com F... (com quem, à data, estava casado) um prédio urbano, destinado a habitação, sito na Rua..., n.ºs .../..., freguesia de ..., concelho de Matosinhos, descrito na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos sob o n.º ...da freguesia de ..., inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ... da união das freguesias de ... e ...
- e) Em 25.03.2014, na sequência da dissolução do casamento entre o Requerente A... e F..., no âmbito do procedimento de partilha do património comum do ex-casal, o imóvel em cima identificado, ao qual foi atribuído o valor global de € 229.950,00, foi adjudicado ao Requerente, pagando este as respectivas.
- f) O Requerente adquiriu o referido imóvel com a finalidade de nele passar a residir habitual e permanentemente, com o seu agregado familiar composto pela Requerente B... e pelo filho menor do casal, G... .
- g) Para esse efeito, os Requerentes planearam e executaram um conjunto de obras no imóvel.
- h) Durante a execução destas obras, os Requerentes passaram a residir temporariamente na casa da mãe da Requerente B..., sita na Rua..., ..., Barcelos.
- i) Uma vez concluídas as obras do imóvel, em Março de 2016, os Requerentes, com o seu filho, passaram a fazer daquele imóvel sito na Rua..., em Leça da Palmeira, a sua habitação habitual permanente até ao momento em que, posteriormente, o alienaram.
- j) Entretanto, por deliberação do Conselho Superior do Ministério Público de 22.08.2014, o Requerente marido foi colocado, como Procurador-Geral Adjunto, na Seção Regional do Tribunal de Contas de Ponta Delgada, tendo a comissão de serviço sido sucessivamente renovada até 15.07.2020.

- k) O Requerente alterou o seu domicílio fiscal para Ponta Delgada, em concreto para a Rua ..., n.º ..., considerando as constantes viagens que passou a fazer entre o Porto e Ponta Delgada, não obstante ter mantido a sua residência habitual no imóvel sito na Rua ..., em Leça da Palmeira, até porque, para o exercício das suas funções, não necessitava de estar, de forma permanente, na cidade de Ponta Delgada.
- l) Durante o período em que o Requerente marido esteve colocado nos Açores, a Requerente mulher e o filho menor do casal mantiveram a sua habitação própria e permanente no imóvel de Leça da Palmeira, único imóvel de que os Requerentes eram proprietários à data.
- m) Não obstante, em virtude de doença do filho menor do casal e da ausência do Requerente marido nos Açores, os Requerentes viram-se obrigados a recorrer ao apoio da mãe da Requerente, residente em ..., matriculando o filho G... num colégio próximo da morada desta, para dessa forma assegurar o acompanhamento e vigilância permanente do mesmo.
- n) No entanto, o menor, durante os anos de 2017 e 2018, frequentou actividades extra colégio em locais próximos do imóvel de Leça da Palmeira, e teve acompanhamento médico e hospitalar no Porto ou em Matosinhos.
- o) Em 17.09.2019, o Requerente A..., com a autorização da Requerente B..., celebrou um contrato promessa de compra e venda do identificado imóvel de Leça da Palmeira, pelo preço de € 552.000,00, tendo a escritura de compra e venda sido celebrada em 11.02.2019.
- p) Não obstante o contrato-promessa prever a possibilidade de os promitentes-compradores poderem ocupar o imóvel a partir de 20.10.2018, essa ocupação ocorreu apenas no início do ano de 2019.
- q) Desde a assinatura do contrato-promessa até ao final do ano de 2018, os Requerentes mantiveram-se a ocupar este imóvel, preparando e executando, também, todo o processo de mudança de residência.
- r) Os Requerentes entregaram a declaração de rendimentos modelo 3, referente a IRS de 2019, indicando no respectivo anexo G a alienação onerosa do imóvel sito na Rua ... a que procederam em 11.02.2019, nela manifestando a intenção de reinvestir o montante de € 300.000,00 do valor de realização na aquisição de nova habitação própria e permanente.

- s) A AT liquidou aos Requerentes IRS sobre a mais-valia apurada, desconsiderando o imóvel sito em Leça da Palmeira como residência habitual e permanente dos Requerentes, o que assenta numa decisão desenquadrada da realidade dos factos, numa atitude consciente de os ignorar, baseada numa posição estritamente formal, já por várias vezes refutada pelos Tribunais, considerando que o domicílio fiscal de um sujeito passivo constitui necessariamente a sua residência habitual, para efeitos de aplicação do disposto no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.
- t) Em violação do princípio do contraditório, a Requerente B... não foi notificada para exercer o direito de audição prévia no âmbito do procedimento administrativo anterior à liquidação em crise que foi também emitida em seu nome, nem da fundamentação da mesma.
- u) Pelas indicadas razões, deve proceder o pedido arbitral.

Por seu turno, a Requerida veio em resposta alegar, em síntese que:

- a) Em relação à preterição da formalidade legal do direito de audição prévia relativamente à Requerente B..., os Requerentes não efectuam prova de a Requerente mulher, B..., se haver oposto ao direito de audição que o seu cônjuge veio exercer no âmbito do procedimento de divergências, praticando um acto relativo à situação tributária do agregado familiar, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 5 do artigo 16º da LGT.
- b) O domicílio fiscal dos ora Requerentes nunca esteve fixado na fracção sita na Rua..., n.º ..., ..., ...-... Matosinhos;
- c) O filho dos Requerentes foi inscrito em estabelecimento de ensino situado em Vila Nova de Famalicão, localidade muito mais próxima do local que consta dos registos informáticos da AT como domicílio fiscal dos Requerentes (... – Barcelos) do que daquele onde está implantado o imóvel, objecto de alienação pelos sujeitos passivos (e onde estes alegam estar instalada, à data daquela alienação, a sua habitação própria e permanente), sito em Leça da Palmeira.
- d) Os documentos números 8 e 9 anexos ao pedido arbitral, que correspondem à cópia de três facturas relativas a consumo de água e duas referentes a consumo de gás e electricidade efectuados no local correspondente ao endereço do imóvel alienado, apenas significam que ali foram efectuados consumos, mas não demonstram que os Requerentes tinham ali a sua

residência habitual, podendo residir ali ocasionalmente ou em concurso com outros locais – *maxime*, aquele que ambos os Requerentes tinham declarado aos serviços tributários como o correspondente ao do seu domicílio fiscal.

e) Em 16.10.2018 - data constante dos registos informáticos da AT – o Requerente A... procedeu à alteração do seu domicílio fiscal (àquela data fixado em Ponta Delgada).

f) Contudo não o fez para o endereço correspondente ao do imóvel vendido (Rua..., nº ..., ..., ...-... Matosinhos), por decisão cuja razão de ser só o próprio Requerente saberá.

g) Consultado o contrato de compra e venda do imóvel sito em Leça da Palmeira, do qual foi junta cópia ao pedido de pronuncia arbitral, como doc. nº 21, constata-se que ali mesmo consta residirem os primeiros outorgantes (os ora Requerentes) na Rua..., nº ..., freguesia de..., concelho de Barcelos e residirem os segundos outorgantes (os adquirentes do imóvel) na Rua..., nº ..., freguesia de ..., concelho de Matosinhos.

h) O artigo 19º, nº 1 da LGT não deve ser interpretado isoladamente, relevando, também, para a apreciação da matéria ora em causa, os números 3 e 4 do mesmo artigo, concluindo-se da leitura do nº 3 dessa disposição que, se a mesma é obrigatória, tal vinculação haverá, necessariamente, de revestir sensível projecção, que se revela numa eficácia geral para efeitos tributários, em particular para efeitos de habitação própria e permanente, cuja noção se não pode dissociar da de domicílio fiscal.

i) Pois o nº 9 do artigo 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais considera “ter havido afectação dos prédios ou partes de prédios à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se aí se fixar o respectivo domicílio fiscal.”

j) Sustenta, assim, que a liquidação controvertida é de manter, devendo o pedido arbitral ser julgado improcedente.

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 4º e 10º, nº 2, do mesmo diploma e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas excepções.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II. Decisão

1. Matéria de facto

1.1. Factos dados como provados

Importa, antes de mais, salientar que 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 (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, 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.

Nesse enquadramento, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Os Requerentes são casados desde 05.09.2009 (doc. 4 junto com o pedido arbitral);
- b) Em 28.11.2013 nasceu o filho dos Requerentes, G... (doc. nº 5 junto com o pedido arbitral);
- c) Na data do nascimento do filho G..., os Requerentes tinham a sua habitação permanente e habitual na Rua..., ..., em Aldoar, no Porto;
- d) Antes, em 25.08.1995, o Requerente marido, A..., adquirira , em comum, com F... (com quem, à data, estava casado) o prédio urbano, destinado a habitação, sito na Rua..., n.ºs .../..., ..., concelho de Matosinhos, descrito na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos sob o nº ... da freguesia de ..., inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ...º da União das freguesias de ... e ... (certidão predial junta sob o doc. nº 6 junto com o pedido arbitral).

- e) Em 25.03.2014, na sequência da dissolução do casamento entre o Requerente A... e F..., no âmbito do procedimento de partilha do património comum do ex-casal, o imóvel em cima identificado, ao qual foi atribuído o valor global de € 229.950,00, foi adjudicado ao Requerente marido, tendo este pago as respectivas tornas (acta de partilha sob o doc. n.º 7 junto com o pedido arbitral).
- f) Concluídas as obras ali realizadas, mobilado e decorado o imóvel, os Requerentes, com o seu filho, mudaram-se em Março de 2016 para o referido imóvel, dele fazendo a sua habitação habitual e permanente até ao momento em que, mais tarde, o alienaram.
- g) Nele faziam a sua vida normal, aí pernoitando, recebendo a família e amigos, fazendo festas, celebrando aniversários, em particular, os do filho G..., tendo empregada de limpeza do mesmo vários dias por semana, ali recebendo correspondência, designadamente as contas de gás, electricidade e televisão, e pagando os encargos com o mesmo, tal como resulta quer das declarações prestadas pelas testemunhas apresentadas pelos Requerentes quer da documentação junta (docs. 8 e 9 juntos com o pedido arbitral).
- h) Entretanto, por deliberação do Conselho Superior do Ministério Público de 22.08.2014, o Requerente marido fora colocado, como Procurador-Geral Adjunto, na Seção Regional do Tribunal de Contas de Ponta Delgada (doc. n.º 10 que junto com o pedido arbitral), tendo a comissão de serviço sido sucessivamente renovada até 15.07.2020 (docs. n.º 11 e 12 juntos com o pedido arbitral).
- i) O Requerente alterou o seu domicílio fiscal para Ponta Delgada, em concreto para a Rua ..., n.º ..., considerando as constantes viagens que passou a fazer entre o Porto e Ponta Delgada.
- j) O Requerente manteve a sua residência habitual e permanente em Leça da Palmeira e executava parte substancial do seu trabalho a partir dessa casa, onde pernoitava várias semanas do mês, deslocando-se a Ponta Delgada, em média, duas vezes por mês, uma vez que para o exercício das suas funções, não necessitava de estar, de forma permanente, nos Açores.

- k) Durante o período em que o Requerente marido esteve colocado nos Açores, a Requerente mulher, Procuradora Adjunta colocada no DIAP de Vila Nova de Gaia entre Setembro de 2015 e Dezembro de 2018, e o filho menor do casal mantiveram a sua habitação própria e permanente no imóvel de Leça da Palmeira, único imóvel de que os Requerentes eram proprietários neste período.
- l) Em Agosto de 2014, foi diagnosticado ao filho dos Requerentes um hepatoblastoma, o que implicou internamento e acompanhamento hospitalar.
- m) Em virtude da doença do filho menor do casal e da ausência do Requerente marido nos Açores, os Requerentes viram-se obrigados a recorrer ao apoio da mãe da Requerente B..., residente em
- n) A Requerente tinha o seu domicílio fiscal na morada da mãe para garantir o recebimento e tratamento de todas as comunicações, designadamente as do Hospital de S. João.
- o) Para assegurar o acompanhamento e vigilância permanente do menor, os Requerentes optaram por matricular o filho G... num colégio próximo da morada da mãe da Requerente, o que permitia que esta ou a empregada desta fossem recolher o menor sempre que tal era necessário.
- p) Apesar disso, o menor G..., durante os anos de 2017 e 2018, frequentou actividades extra colégio em locais próximos do imóvel de Leça da Palmeira (natação em ..., na Maia e aulas de música no Conservatório de Vila Nova de Gaia) (docs 13 e 14 juntos com o pedido arbitral) e teve acompanhamento de pediatria de desenvolvimento (doc. 15 junto com o pedido arbitral), médico e hospitalar no Porto e em Matosinhos (docs 16 a 19 juntos com o pedido arbitral).
- q) Dada a particular situação de saúde e desenvolvimento do filho, e o facto de o menor se encontrar perfeitamente integrado no colégio onde se encontra matriculado, no Verão de 2018, os Requerentes decidiram mudar-se para um local mais próximo do colégio do filho G... e da residência da mãe da Requerente.
- r) Em 17.09.2019, o Requerente A..., com a autorização da Requerente B..., celebrou um contrato promessa de compra e venda do identificado imóvel de Leça da Palmeira, pelo preço de € 552.000,00 (doc. n.º 20 junto com o pedido arbitral),

tendo a escritura de compra e venda sido celebrada em 11.02.2019 (doc. nº 21 junto com o pedido arbitral).

- s) Desde a assinatura do contrato-promessa até ao final do ano de 2018, os Requerentes continuaram a ocupar o imóvel de Leça da Palmeira.
- t) Em 27.06.2020, os Requerentes entregaram a declaração de rendimentos modelo 3, referente a IRS de 2019, a qual foi acompanhada dos anexos A e G.
- u) Os Requerentes fizeram constar a alienação onerosa a que procederam, indicando no respectivo anexo G a venda de duas-quotas partes de 50% do imóvel supra identificado, em 11.02.2019, e nela manifestando a intenção de reinvestir o montante de € 300.000,00 do valor de realização na aquisição de nova habitação própria e permanente.
- v) Os Requerentes declararam ainda terem-na adquirido nas datas e pelos seguintes valores:
 - A quota-parte relativa ao Requerente A... em Junho de 1995, pelo montante de € 65.242,76.
 - A quota-parte relativa à Requerente B... em Março de 2014, pela importância de € 114.975.
- w) Com base na declaração de rendimentos supra mencionada, foi efectuada, em 03.07.2020, em nome dos Requerentes, a liquidação de IRS nº 2020..., a qual viria a ser objecto de cancelamento pelos serviços tributários.
- x) Na mesma data foi instaurado no Serviço de Finanças de Barcelos, em nome dos ora Requerentes, um procedimento de gestão de divergências, com fundamento no motivo ao qual corresponde o código D25, significativo de “[r]einvestimento em imóveis”.
- y) Com base nas conclusões apuradas no procedimento de divergências, junto aos autos, foi oficiosamente elaborada pela AT em 06.01.2022, em nome dos ora Requerentes, uma declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2019, a qual foi também acompanhada dos anexos A e G.

- z) No quadro 4 do anexo G foram mantidos todos os valores e datas declarados pelos Requerentes, mas passando a não constar qualquer indicação ou valor do quadro 5 do anexo G que acompanhou a declaração oficiosa.
- aa) A referida declaração oficiosa deu origem á liquidação de IRS nº 2022..., com base na qual se apurou o montante de imposto a pagar de € 43.336,53, a que acresceu a quantia de € 2.635,80, a título de juros compensatórios, perfazendo um valor total a pagar de € 45.972,33.
- bb) A Requerente B... não foi notificada para exercer o direito de audição prévia no âmbito do procedimento administrativo anterior à liquidação em crise que foi também emitida em seu nome, nem da fundamentação da mesma.
- cc) O domicílio fiscal dos Requerentes nunca esteve fixado no imóvel sito na Rua ..., nº..., Leça da Palmeira, Matosinhos.
- dd) Os Requerentes pagaram o valor titulado na liquidação n.º 2022..., em 26.01.2022 (doc. 22 junto com o pedido arbitral).
- ee) O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 23.05.2022.

1.2. Factos dados como não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada com o pedido arbitral e não contestada, que aqui se dá por reproduzida, bem como do processo administrativo e da prova testemunhal produzida que se revelou segura, coerente e credível. As testemunhas inquiridas aparentaram depor com isenção e com conhecimento directo dos factos que referiram.

As testemunhas C..., D... e E..., amigas de longa data da Requerente mulher e respectivo cônjuge e visitas de casa dos mesmos, afirmaram inequivocamente e sem qualquer hesitação

que aqueles habitaram no concelho de Matosinhos, em ..., no imóvel da Rua ..., desde meados de 2016, nele fazendo a sua vida normal e dele fazendo a sua habitação habitual e permanente até ao momento em que o alienaram.

2. Do Direito

Como resulta do pedido arbitral, está em causa apurar da legalidade do acto de liquidação de IRS que não considerou a exclusão de tributação da mais-valia obtida com a alienação de imóvel, por ter a AT considerado que o mesmo não correspondia ao domicílio fiscal dos Requerentes, não se encontrando, desse modo, reunidos os requisitos do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS.

O artigo 10º n.º 5 do CIRS estabelece que:

“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 na respectiva 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 ultimo caso, exista intercambio de informações em matéria fiscal;*
- b) O reinvestimento previsto na alínea anterior seja efectuado 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 respectivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação.”*

Questiona-se então, no caso em apreço, qual o significado da exigência da afectação do imóvel alienado à “habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar” e a verificação de tal exigência.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que o conceito de habitação própria e permanente coincide com o de domicílio fiscal do sujeito passivo. Para tal invoca o artigo 19º da LGT que prevê na alínea a) do seu n.º 1 que “o domicílio fiscal é, para as pessoas singulares, o local da sua residência habitual”. Defende ainda que esta norma deve ser interpretado em conjunto com os n.ºs 3 e 4 do mesmo artigo que dispõem nos seguintes termos:

“3 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária.

4 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.”

Como a própria AT reconhece, «(...) o elemento determinante da exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10º do CIRS é que, quer o imóvel alienado, quer o imóvel adquirido (objecto de reinvestimento), tenham um mesmo destino – o qual é de neles se instalar (e ter estado instalado) – o local de habitação própria e permanente dos sujeitos passivos».

Sucedem que, como consideram de forma consistente os nossos tribunais superiores “... o conceito de *«habitação própria e permanente»* previsto no artigo 10.º n.º 5 do CIRS ... assume uma especificidade própria que não se confunde com residência habitual ou domicílio fiscal, ainda que possa comungar destes dois conceitos» (Acórdão do STA de 01.07.2020-Proc. n.º 0114/15.2BELLE).

Analisando literalmente o preceito em causa temos de concluir que o domicílio fiscal terá de corresponder ao local de residência do sujeito passivo e não o contrário.

De facto, ao contrário do defendido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a circunstância de determinado endereço constar como domicílio fiscal de um sujeito passivo não fará com que este tenha nesse endereço a sua residência habitual.

Neste sentido, já o Acórdão do CAAD de 25.11.2013 – Proc. 103/2013-T¹, defendeu que “a dissonância entre o que formalmente conste como domicílio fiscal de um sujeito passivo e o que efectivamente seja a sua residência habitual deverá ser resolvida alterando-se o primeiro e fazendo-o coincidir com a segunda e não o oposto, (...) aplicando-se, na medida em que se verifiquem os respectivos pressupostos, as sanções que no caso caibam aos responsáveis.”

Acresce que o invocado artigo 19º da Lei Geral Tributária alude a “residência habitual” enquanto o artigo 10º, nº 5 do CIRS utiliza a expressão “habitação própria e permanente”, não existindo assim sequer coerência sistemática, em matéria de domicílio fiscal, que possa fundamentar satisfatoriamente uma relação entre as referidas disposições.

A Autoridade Tributária e Aduaneira invoca ainda para reforçar a sua posição o artigo 46º, em particular o seu nº 9, do Estatuto dos Benefícios Fiscais respeitante à isenção de IMI.

Não nos parece que tal argumento seja de acolher porquanto se o legislador pretendesse que o requisito para obtenção do benefício do nº 5 do artigo 10º do CIRS fosse o estabelecimento do domicílio fiscal no imóvel alienado, tê-lo-ia previsto expressamente, à semelhança do que fez naquela disposição do Estatuto dos Benefícios Fiscais².

Acresce que, à luz do citado acórdão do CAAD, referindo-se o artigo 10º, nº 5 do CIRS a “habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar”, esta alternatividade apenas fará sentido na perspectiva de que a “habitação própria e permanente” possa não coincidir com o domicílio fiscal.

Como aí se explica, *“O artigo 13º/6 do CIRS refere que “As pessoas referidas nos números anteriores não podem, simultaneamente, fazer parte de mais de um agregado familiar nem, integrando um agregado familiar, ser consideradas sujeitos passivos autónomos. Ou seja,*

¹ O Tribunal Arbitral, neste processo, foi constituído pelo Dr. José Pedro Carvalho (arbitro principal pelo Prof. Doutor Fernando Borges de Araújo e pelo Dr. José Rodrigo de Castro.

² O artigo 46º, nº 9 do EBF estatui que: “ (...) 9 – Para efeitos do disposto no presente artigo, considera-se ter havido afetação dos prédios ou partes de prédios à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, se aí se fixar o seu domicílio fiscal. (...)”.

existindo um agregado familiar, haverá um domicílio fiscal do próprio agregado familiar, que será o relevante para efeitos de IRS, não podendo, pelo menos para efeitos deste imposto, o agregado familiar ter dois domicílios fiscais. Neste contexto, a apontada referência do artigo 10º/5, al. a), do CIRS à “habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, apenas poderá ser compreendida como tendo o sentido de a habitação própria permanente poder divergir do domicílio fiscal. (...) a habitação própria permanente de um sujeito passivo, que é o que releva para esse artigo, pode ser distinta da do seu agregado familiar, quando o domicílio fiscal, para efeitos de IRS, pelo menos não poderá!”

Ainda que se admitisse a possibilidade de se considerar a “habitação própria e permanente” do sujeito passivo o respectivo domicílio fiscal, tal haveria de ter de se ver como uma presunção *iuris tantum*, que admite prova em contrário, presunção essa que os Requerentes teriam ilidido nos presentes autos, com a prova oferecida. É que, nos termos do disposto no artigo 73º da LGT todas as presunções estabelecidas em matéria fiscal são ilidíveis.

De facto, os Requerentes lograram afastar tal presunção ao demonstrar que tinham efectivamente a sua habitação própria e permanente bem como a do seu agregado familiar, no imóvel sito nos nºs .../... da Rua ..., freguesia de ..., concelho de Matosinhos.

Também, no sentido que defendemos, existe jurisprudência assente do Supremo Tribunal Administrativo, relativamente a situações similares, de acordo com a qual o conceito de domicílio fiscal não tem de coincidir obrigatoriamente com o de habitação própria e permanente.

É o caso do Acórdão do STA de 23 de Novembro de 2011 – proc. nº 0590/11, proferido em sede de IMI.

Como consta do sumário deste acórdão:

“II - O facto de os sujeitos passivos não terem comunicado a mudança de domicílio para o prédio relativamente ao qual pediram a isenção de IMI, por si só, não indicia que não têm habitação própria e permanente nesse prédio.

III – A morada em certo lugar, a *habitatío*, pode demonstrar-se através de “factos justificativos” de que o beneficiado fixou no prédio o centro da sua vida pessoal.”

Faz-se aqui uma distinção clara entre o conceito de residência própria e permanente e o de domicílio fiscal, verificando-se o primeiro, em relação a um determinado imóvel, quando o contribuinte nele organize “ as condições de vida normal e do seu agregado familiar, de tal modo que se veja nele o local da sua habitação”.³

Assim sendo, “a tributação das mais-valias derivadas da alienação de habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar deverá assentar na não-verificação efectiva dos pressupostos da exclusão da tributação, e não no não preenchimento de meros deveres declarativos, e menos ainda quando se trate de declarar situações que nem sequer integram o *fattispecie* normativo.

Entender de outro modo (...) seria somente confundir o cumprimento de deveres principais (o de preenchimento do tipo legal) com o cumprimento de deveres acessórios (facilitadores da administração da relação tributária: seria, muito mais gravemente, muito mais perigosamente, converter um imposto numa sanção, confundindo a função tributária com a função

³ Explica-se ainda que “é evidente que, sendo a residência habitual o local onde a pessoa normalmente vive e tem o seu centro de vida, não medeiam grandes diferenças entre o «domicílio fiscal» e a «habitação permanente»: há entre as duas figuras uma relação íntima, que se traduz em ambas pressuporem um lugar com o qual certa pessoa está em ligação, o local onde tem a sua existência organizada e que, como tal, lhe serve de base de vida. Mas, no plano conceitual, nem a *residência habitual* se identifica com a *residência permanente*, nem o *domicílio* coincide com a *morada*, ou seja, o local onde a pessoa tem a sua *habitação*, tal como se pode inferir dos dois números do artigo 82º do CCiv (cfr. Antunes Varela e Pires de Lima, *Código Civil Anotado*, Vol. I, pág. 98 e Luís Carvalho Fernandes, *Teoria Geral do Direito Civil*, Vol. I, pág. 380 e 381). O pressuposto «habitação própria e permanente» é a situação de facto que condiciona a isenção do IMI. O requisito da *permanência* na “habitação” (a lei não utiliza o termo “residência”), deve ser entendido no sentido de *habitualidade* e *normalidade* e não propriamente no sentido cronológico absoluto de estadia sem qualquer solução de continuidade. Para se assegurar a finalidade subjacente à atribuição do benefício fiscal, que consiste em estimular e incentivar o acesso à habitação própria (cfr. al. c) do nº 2 do artigo 65º da CRP), basta que o beneficiado organize no prédio as condições da sua vida normal e do seu agregado familiar, de tal modo que se veja nele o local da sua habitação.” Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Novembro de 2011 – proc. 590/11, Relator Conselheiro Lino Ribeiro.

sancionatória – duas funções que, por terem normalmente o mesmo sujeito activo, devem ser estritamente, constantemente separadas no contexto do Estado de Direito.”

Esclarecido o conteúdo do conceito de “habitação própria e permanente”, resta decidir se esta exigência se verificou, para efeito de aplicação do n.º 5, do artigo 10.º CIRS.

Ora, entendemos que os Requerentes lograram provar pelos documentos juntos aos autos e pelo depoimento inequívoco das testemunhas arroladas por aqueles o alegado no seu pedido arbitral.

De facto, resultou da prova produzida, com segurança, que os Requerentes desenvolviam efectivamente no imóvel sito na Rua ..., em Leça da Palmeira, o centro da sua vida. Ali pernoitavam habitualmente, tomavam as refeições, passavam os dias quando não iam trabalhar, e aí trabalhavam quando não se deslocavam ao Tribunal, conviviam com os amigos e familiares que recebiam em casa em várias ocasiões, como nos aniversários do filho G... ou em festas, como por exemplo para celebrar o S. João.

Ficou também provado que o filho dos Requerentes frequentava um colégio em Vila Nova de Famalicão, exclusivamente por questões de logística e para permitir uma melhor resposta em caso de necessidade e/ou urgência, motivadas por questões de saúde do menor, sendo os Requerentes auxiliados nestes momentos pela mãe da Requerente mulher, residente perto do referido colégio e que ali se deslocava sempre que necessário.

Não obstante, as demais actividades extra colégio, como as aulas de natação ou de música, tinham lugar nas proximidades da residência habitual e permanente dos Requerentes ou do local de trabalho da Requerente mulher, e da mesma forma, o acompanhamento médico e hospitalar era feito no Porto ou em Matosinhos.

Considera-se, pois, que ficou demonstrada a fixação de habitação própria e permanente pelos Requerentes no imóvel alienado em 2021, desde meados de 2016 a finais de 2018, que era a questão principal que estava em causa nos presentes autos.

Preenchidas todas as condições exigidas pelo artigo 10º, nº 5 do CIRS, julga-se ser de excluir a tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa realizada pelos Requerentes, procedendo, dessa forma, o pedido efectuado pelos Requerentes nos autos.

Os Requerentes pedem ainda o pagamento de juros indemnizatórios, previstos nos artigos 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 61.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

É claro nos autos que a ilegalidade do acto de liquidação de imposto impugnado é directamente imputável à AT, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada interpretação (e, logo, aplicação) das normas jurídicas ao caso concreto.

Consequentemente, os Requerentes têm direito ao recebimento de juros indemnizatórios sobre a quantia paga indevidamente, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade da liquidação n.º 2022..., que é objecto do presente processo, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios que lhe são imputados pelos Requerentes.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pelos Requerentes à liquidação cuja declaração de ilegalidade é pedida.

III. Decisão

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegal a liquidação de IRS nº 2022..., anulando-a, com as demais consequências legais.
- b) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo nas custas do processo.

IV. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 45.972,33, nos termos do artigo 305º, nº 2 do CPC e 97º-A, nº 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 29º do RJAT e do nº 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

V. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem a cargo da Requerida em € 2.142,00, nos termos dos artigos 12.º, nº 2, e 22.º, nº 4, ambos do RJAT, e artigo 4º, nº 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2023

O Arbitro,

(Cristina Aragão Seia)