

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 564/2022-T

Tema: IRS-Exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias ao abrigo do artigo 10.º n.º5, do CIRA. Afetação do imóvel adquirido em concretização do reinvestimento à habitação própria e permanente do sujeito passivo – artigo 10.º, n.º 6, al. a), do CIRS. Regime do Reinvestimento.

SUMÁRIO

- I. 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), sendo a sua razão de ser a proteção e favorecimento fiscal da aquisição de habitação própria e permanente.
- II. Para que opere esta exclusão de tributação, o artigo 10.º n.º 6 al. a) do CIRS (na redação em vigor à data dos factos) exige que o sujeito passivo afete o imóvel adquirido em concretização do investimento à sua *habitação própria e permanente* (ou do seu agregado familiar) nos 12 meses seguintes ao termo do prazo de 36 meses de que o sujeito passivo dispõe para efetuar o reinvestimento.
- III. Para beneficiar do regime de investimento estatuído no artigo 10.º n.º 5 do CIRS, o sujeito passivo pode alegar e provar que tem *habitação própria e permanente* em local distinto do seu domicílio fiscal (nomeadamente, no imóvel adquirido em concretização do investimento).
- IV. A não comunicação da alteração do domicílio fiscal à AT no prazo de 12 meses referido *supra* não impede o preenchimento da condição estatuída no artigo 10.º n.º 6 al. a) do CIRS, ou seja, não constitui fundamento para recusar ao sujeito passivo a exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.

- V. Nos casos em que não se provou que o imóvel alienado era destinado à habitação própria e permanente do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar), não há lugar à exclusão de tributação através do regime de reinvestimento estatuído no artigo 10.º n.º 5 do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Júlio Tormenta, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 7 de dezembro de 2022, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., com o NIF..., doravante designada por Requerente, vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar o Pedido de Pronuncia Arbitral (PPA) tendo em vista (i) a anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2021...), relativo ao ato tributário de liquidação adicional n.º 2020... de 03.01.2020, referente a IRS - ano de 2018 - no valor de 39.493,70 euros que originou a demonstração de acerto de contas ID. DOCUMENTO n.º 2020..., determinando o pagamento de 9.612,82 euros, bem como (ii) a declaração da ilegalidade do respetivo ato tributário de liquidação adicional e respetiva anulação com o fundamento da existência de vícios de erro quanto aos pressupostos de facto e de direito dos atos administrativos mencionados em (i) e (ii).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), aqui Requerida.

3. As Requerentes (Requerente e Requerida) não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea *a*), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 18 de novembro de 2022, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea *c*), do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 7 de dezembro de 2022.

5. Como acima referido o Requerente foi notificado da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS") n.º 2020 ... no montante de 39.493,70 euros tendo dado origem à demonstração de acerto de contas ID.DOCUMENTO n.º 2020 ..., ambas referentes ao ano de 2018, das quais resultou o montante total a pagar de 9.612,82 euros e, bem assim, da decisão de indeferimento exposto do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação adicional, cuja anulação se requer, arguindo que os atos administrativos anteriormente referidos praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT) enfermam de erro quanto aos pressupostos de facto e de direito, razão pela qual requer a anulação dos mesmos.

6. Na defesa da procedência do seu pedido de anulação da liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2018, a Requerente argui que:

- a. A Requerente deduziu pedido de revisão oficiosa ao abrigo do disposto na segunda parte do nº1 do artigo 78º da LGT, solicitando a anulação da liquidação adicional de IRS e dos respetivos juros compensatórios, referentes ao ano de 2018, por considerar ser a mesma ilegal;

- b. Não compreende a motivação da liquidação mencionada em a);
- c. A liquidação 2019 ... de 19 de julho de 2019 (19.07.2019) - na sequência da declaração (modelo 3 de IRS referente a 2018) apresentada pela Requerente, onde foi apurado um montante de imposto a pagar de 29.880,88 euros, padece de erro, erro esse, que ocorreu em prejuízo da Requerente, pelas razões que abaixo se descreverá;
- d. A Requerente vendeu a sua casa de habitação em 17 de setembro de 2018 (17.09.2018¹) por 790.000,00 euros tendo obtido uma mais-valia de 172.696,00 euros;
- e. Declarou o reinvestimento parcial da mais-valia, na sua declaração de IRS de 2018, que deu origem à liquidação n.º 2019 ... de 19 de julho de 2019 (19.07.2019) onde foi apurado um montante de imposto de 29.880,88 euros, uma vez que tinha comprado uma casa para habitação própria e permanente no Porto (Rua...) em 12 de abril de 2017 (12.04.2017) pelo valor (impostos incluídos) de 276.582,81 euros²; local que começou a habitar em 2018;
- f. O erro na declaração de rendimentos de IRS de 2018 consistiu em ter declarado como reinvestimento, apenas o valor da mais-valia (172.696,00 euros) e não o valor de aquisição da casa (o reinvestimento parcial), ou seja 276.582,81 euros (preço do imóvel + impostos suportados), valor de aquisição da casa comprada em 12.04.2017 no Porto (Rua...). Assim, deveria ter declarado no Anexo G, quadro 5A, campo 5007, o valor de 276.582, 81 euros, e não o montante de 172.696,00 euros;

¹ Como Doc. 5 é apresentado uma fotocópia da escritura de compra e venda onde na mesma, a Requerente declara vender, em 27 de setembro de 2018 (27.09.2018) uma moradia localizada em..., números ..., ... e..., Lugar..., concelho de Sintra por 790.000,00 euros. Existe uma discrepância de datas entre a data constante no PPA – 17.09.2018 – e a data da celebração de escritura, 27.09.2018, referente ao imóvel que foi vendido por 790.000,00 euros. Provavelmente houve um lapso de escrita, assumindo-se a data de 27.09.2018 como a data relevante para efeitos deste processo.

² Como Doc. 6 é apresentado uma fotocópia da escritura de compra e venda onde na mesma, a Requerente declara comprar, em 12 de abril de 2017 (12.04.2017) um prédio urbano composto por uma fração autónoma designada pela letra “E” correspondente a habitação no primeiro andar, com acesso pela Rua ..., número..., concelho do Porto por 275.000,00 euros e que se destinava exclusivamente a sua habitação própria e permanente.

- g. Entende que a AT oficiosamente deveria ter procedido à correção do erro praticado pela Requerente, mas, isso não aconteceu. A AT corrige o campo 5007 não considerando qualquer valor nesse campo, colocando no mesmo zeros, o que na sua opinião, está a violar a lei;
- h. Em sede de revisão oficiosa, veio a AT informar que:

2.3.1.2 – Por outro lado e quanto, ao “Erro Imputável aos Serviços” (note-se: 2ª parte do já mencionado nº1, do Art.78º, da LGT), entendemos que, tal não sucedeu, na situação concreta ora em análise, pois, apesar de termos confirmado, a aquisição da habitação, mencionada no ponto 1.1.2.1, da presente informação [embora por “apenas” €265.000,00 (e não por €276.582,81, como alega o mencionado Advogado / Procurador)], a mencionada contribuinte, afetou a mesma habitação, como sua HPP (Habitação Própria e Permanente), apenas em 26/11/2019 (data da alteração, do respetivo domicílio fiscal, junto da AT / Portal das Finanças), ou seja, cerca de 2 anos e 7 meses, após a respetiva aquisição [em 12/04/2017 (recorde-se)], pelo que, de acordo com o disposto, na alínea a), do nº6, do Art.10º, do Cód. IRS, a mencionada contribuinte, não poderá beneficiar da isenção / redução de tributação, em sede de “IRS/2018-Cat.G-Mais Valias Imob.” (portanto, por motivo de “Reinvestimento”), relativamente à alienação, referida no ponto 1.1.1.1, da presente informação [Cód. IRS » Art.10º (...) nº6: “Não haverá lugar ao benefício, referido no número anterior (leia-se: “benefício por motivos de Reinvestimento”, acrescentamos nós), quando: ----- a) Tratando-se de reinvestimento, na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação, ou do seu agregado familiar, até decorridos 12 meses, após o reinvestimento (leia-se: “após a respetiva aquisição”, acrescentamos nós)“];

- i. A AT considera que a Requerente não pode beneficiar da exclusão de tributação pelo reinvestimento, uma vez que não alterou oportunamente o seu domicílio fiscal, confundindo o mesmo com o conceito de *habitação própria e permanente*, posição que a Requerente não concorda;
- j. Em defesa da sua posição, a Requerente, evoca a posição assumida pelos tribunais. Assim, segundo a Requerente, a jurisprudência considera que a morada em certo lugar pode demonstrar-se através de factos justificativos de que o sujeito passivo ou agregado familiar fixou nesse prédio o centro da sua vida pessoal (o que pode provar-se através de certas condições físicas – casa, mobília, etc. –, jurídicas – contratos, declarações,

inscrições em registos – e sociais - integração no meio, conhecimentos dos e pelos vizinhos, locais de reunião e confraternização, entre outros (veja-se, por exemplo, o plasmado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do Processo 0590/11). Adicionalmente, no que se refere à necessidade de a morada da *habitação própria e permanente* coincidir com o domicílio fiscal, é referido na jurisprudência que, se o legislador pretendesse que o requisito para o benefício em causa fosse o estabelecimento do domicílio fiscal no imóvel adquirido, tê-lo-ia dito expressamente, como o fez no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), para além de que o artigo 10º n.º 5 do CIRS refere-se a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, sendo que esta alternatividade apenas poderá ser compreendida como tendo o sentido de a habitação própria permanente poder divergir do domicílio fiscal (em sustentação do exposto, veja-se os acórdãos do CAAD no âmbito do Processo n.º 103/2013-T, do Processo n.º 37/2013-T, do Processo 47/2014-T, do Processo n.º 721/2015-T e do Processo n.º 92/2016-T, entre outros);

- k. Igualmente defende que obstante o domicílio fiscal fazer presumir a habitação própria e permanente, o sujeito passivo pode a todo o tempo apresentar prova em contrário, considerando-se preenchido este requisito de prova, designadamente, quando o sujeito passivo faça prova de que a sua *habitação própria e permanente* é localizada noutra imóvel, ou faça prova de que não dispõe de habitação própria e permanente, conforme está plasmado segundo o n.º12 e seguintes do artigo 13.º do CIRS reforçando a sua posição com o acórdão do CAAD n.º 92/2016-T e doutrina constantes do considerando 18 do PPA;
- l. Em defesa da sua posição, afirma que a nova casa (a situada na Rua Porto) passou a ser habitada na sequência da aquisição da mesma, tendo contratado água e luz e demais serviços associados, conforme faturas anexas e prova testemunhal que corroborará esta situação.
- m. Entende que a AT ao querer tributar a totalidade da mais valia obtida pela Requerente no ano de 2018, incorreu em vício de violação de lei, violando o artigo 10.º n.º 5, do

CIRS, que justifica a anulação do ato tributário de liquidação, nos termos do artigo 163.º n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º alínea c), da LGT. Assim, não se conformando com a liquidação em apreço nos autos, em face da sua ilegalidade, sucessivamente alegada nos abundantes motivos que foram expostos, a Requerente deduz o presente pedido de pronúncia ao Tribunal Arbitral, pugnando pela anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e anulação do ato tributário identificado, por forma a reconstituir a legalidade, como é de Lei. Deste modo, consequentemente deverá ocorrer novo ato tributário (substitutivo), relevando agora, no anexo G, quadro 5A, campo 5007 o valor de 276.582,81 euros (o reinvestimento realizado).

n. Conclui peticionando a procedência do PPA, nos seguintes termos:

- ✓ Anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação adicional assim como do ato de liquidação adicional por padecerem de vícios de erro quanto aos pressupostos de facto e de direito
- ✓ Ordenar a liquidação nos termos legais
- ✓ Na medida da procedência do pedido anterior, condene a entidade Requerida no reembolso ao Requerente das quantias devidas acrescido de juros indemnizatórios.

7. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua Resposta/Contestação e juntou aos autos o Processo Administrativo (“PA”), em 23 de janeiro de 2023, peticionando a improcedência do PPA tendo-se defendido por impugnação e requerido a dispensa de produção de prova testemunhal por esta ser um ato processualmente inútil, uma vez que se afigura desnecessária, no caso em apreço, por haver suficiente prova documental constante dos autos e a discussão se centrar em questões de direito, e, consequentemente da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

A Requerida, em síntese, defende que:

- ✓ A matéria em discussão nos autos refere-se à não aplicação do regime de reinvestimento em sede de IRS previsto no artigo 10.º n.º 5 do CIRS relativo ao IRS de 2018 da Requerente pelo não cumprimento de um dos requisitos legais previstos para efeitos de aplicação do referido regime de reinvestimento, o previsto no artigo 10.º n.º 6 alínea a) do CIRS;
- ✓ A Requerente alienou em setembro de 2018 o imóvel sito em Sintra identificado na matriz predial urbana sob o artigo n.º ..., pela quantia de 790.000,00 euros, tendo a sua aquisição ocorrido em junho de 2018, sendo que na declaração modelo 3 de IRS, no seu anexo G, foi igualmente declarado terem sido suportadas despesas e encargos na importância de 39. 304,00 euros;
- ✓ Igualmente manifestou no anexo G da modelo 3 de IRS, a pretensão de reinvestimento do valor de 172.696,00 euros, concretizado com a aquisição, em 12.04.2017, do imóvel sito no Porto e identificado na matriz predial urbana sob o artigo n.º 13736-fração E;
- ✓ O apuramento vigente, em sede de liquidação oficiosa, de 03.01.2020, ora em análise, não considerou qualquer montante em sede de reinvestimento, não tendo sido aceite o regime de não sujeição a tributação do ganho decorrente da alienação onerosa do imóvel sito em Sintra, nos termos do artigo 10º, nº 5 do CIRS, uma vez que um dos requisitos legais para o efeito, concretamente o constante no artigo 10º, nº 6, alínea a), não se mostrou cumprido em tempo;
- ✓ A Requerente afetou a nova aquisição à sua *habitação própria e permanente* em 26.11.2019, data em que promoveu a alteração do seu domicílio fiscal, tendo a aquisição do imóvel sito no Porto ocorrido em 12.04.2017 e a alienação do imóvel gerador do ganho em setembro de 2018;

- ✓ Não se conformando com a liquidação efetuada, a Requerente apresentou reclamação graciosa nº ...2020..., a qual foi rejeitada liminarmente por intempestiva, interpôs o recurso hierárquico nº ...2021...o qual foi indeferido por confirmar o ato recorrido e o pedido de revisão oficiosa nº ...2021..., o qual foi indeferido por falta de enquadramento em qualquer dos números constantes do artigo 78º da LGT;
- ✓ A Requerente considera que os serviços tributários confundem o conceito de domicílio fiscal com o de *habitação própria e permanente*, porquanto pese embora a alteração do domicílio apenas tenha ocorrido no ano de 2019, a habitação do imóvel em questão, como centro de interesse familiar, ocorreu logo após a sua aquisição em 2017, tal como é comprovado pelos contratos de luz, água e demais serviços associados à habitabilidade de residência permanente;
- ✓ Alega ainda que se o domicílio fiscal permite presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo, admite a lei vigente (artigo 13º do CIRS) que, a todo o tempo seja feita a prova em contrário, sendo este o posicionamento que tem vindo a ser aceite em sede jurisprudencial;
- ✓ Acresce ainda que por lapso da sua parte inscreveu o reinvestimento de apenas 172.696,00 euros quando o correto seria o correspondente ao valor de aquisição do imóvel sito no Porto, no montante de 276.582,81 euros, devendo a AT, em seu entender, proceder officiosamente a esta correção no anexo G, Quadro 5A - campo 5007;
- ✓ O regime previsto no artigo 10º, nº 5 do CIRS, admite a exclusão de tributação dos ganhos decorrentes da alienação onerosa de imóvel, se o mesmo corresponder ao da *habitação própria e permanente* e a aquisição onde se

concretize o reinvestimento, total ou parcial, do valor de realização visar o mesmo fim;

- ✓ Fica, pois, evidente, que o fim visado pelo legislador na elaboração deste regime de exclusão de tributação dos ganhos a enquadrar na categoria G, foi o da proteção da casa de família, enquanto centro de interesses do sujeito passivo e/ou do seu agregado e não o de beneficiar os contribuintes quando estes auferirem rendimentos decorrentes da alienação de um bem imobiliário, razão pela qual o cumprimento da totalidade dos requisitos legalmente previstos para a efetivação deste regime se mostra ainda mais relevante;
- ✓ Um dos pressupostos prende-se com a necessidade de os interessados afetarem a nova aquisição como o seu centro de interesse familiar e de vivência, isto é, como *habitação própria e permanente*, num determinado prazo a contar da alienação do imóvel antes destinado a esse fim;
- ✓ No caso em concreto, uma vez que a nova aquisição ocorreu antes da alienação geradora do ganho, a prossecução do fim visado pelo legislador efetiva-se sobremaneira se a alteração do centro de interesses após a realização, for dada a conhecer aos serviços mediante a atualização do domicílio fiscal, do qual decorre a presunção de nele se situar a residência, nos termos do artigo 19º da LGT, ademais porque os serviços tributários apenas podem conhecer da situação pessoal dos contribuintes, se estes procederem à atualização admitida legalmente;
- ✓ A existência de contratos de luz e água, por exemplo, em particular quando nos deparamos com situações como a presente, apenas indicia que o imóvel já anteriormente adquirido se destina a ser habitado, devendo como tal, encontrar-se associado a realizações e exigências básicas de funcionamento, o

que não significa que nele se situe o centro de interesses familiar, que, por maioria de razão, se situaria no imóvel apenas alienado em 2018;

- ✓ Saliente-se ainda que, no caso em concreto, o imóvel gerador do ganho foi adquirido depois da aquisição do imóvel sito no Porto (Imóvel do Porto – adquirido em 2017; imóvel Sintra – adquirido em junho de 2018 e vendido em setembro de 2018);
- ✓ Portanto, o regime de exclusão ora em ponderação não se destina a beneficiar os contribuintes quando estes auferirem rendimentos decorrentes da alienação de um bem imóvel, mas sim, o de facilitar e assegurar a *habitação própria e permanente* dos agregados (não as diversas habitações passíveis de serem utilizadas pelos agregados). Por outro lado, uma vez que se não pode exigir à AT o conhecimento da situação pessoal dos contribuintes a cada momento da sua vivência, encontram-se vigentes formulações, no âmbito do princípio da colaboração, que procuram obviar a esta realidade, como foi já supra referido e que decorre do artigo 19.º da LGT, em particular o expresso no seu n.º 1, alínea a) e n.º 3 e 4, isto é, a presunção de que o domicílio fiscal comunicado coincide com o da residência onde é fixado o centro de interesses do sujeito passivo e/ou seu agregado familiar;
- ✓ O supra referido igualmente decorre do estipulado no artigo 13.º, n.º 10 do CIRS mas, neste caso, porque em algumas situações essa coincidência possa não verificar-se, entre outras situações por incumprimento de comunicação aos serviços de uma qualquer alteração, o legislador veio admitir poder ser apresentada prova de que a *habitação própria e permanente* se encontra situada em morada distinta da que foi dada a conhecer aos serviços, desde que o ónus da prova seja cumprido em conformidade com o disposto no artigo 74.º da LGT, o que, aliás, é pretensão invocada pela Requerente;

- ✓ Ora tal como já mencionado, importaria que fosse demonstrado, sem margem para dúvidas, pois nos deparamos perante um regime de benefício face aos demais contribuintes que igualmente obtêm rendimentos de mais valias imobiliárias, que o centro de interesses foi efetivamente transferido para a morada do imóvel sito no Porto antes da alteração e comunicação do domicílio fiscal e não, como se verifica na situação em concreto, que esse mesmo imóvel detinha condições de habitabilidade e de funcionamento, eventualmente assim sucedendo durante todo o período em que o centro de interesses se situava no imóvel sito em Sintra;
- ✓ Pelo que, em consequência, não se pode concordar que o ónus da prova que poderia contrariar a presunção da coincidência do domicílio fiscal com o de residência habitual/centro de habitação do agregado ou/e do contribuinte interessado, se encontra cumprido, tal como não foi cumprido em tempo o requisito plasmado no artigo 10º n.º 6 alínea a) do CIRS;
- ✓ A AT tem de se socorrer de formulações e factos concretos que permitam aferir de determinada realidade, à luz de princípios como os da imparcialidade e da igualdade com os demais contribuintes em situações similares, pelo que, decorrendo dos normativos que admitem prova em contrário, não ser suficiente aos interessados a mera alegação de que afinal a realidade da *habitação própria e permanente*, não coincide com o domicílio fiscal comunicado e conhecido dos serviços tributários, importando que tal seja efetiva e documentalmente comprovado;
- ✓ Por último, refira-se que, perante os documentos juntos aos autos, não se inclui a escritura da compra em junho de 2018 do imóvel sito em Sintra, vendido dois meses depois, mas consta na escritura lavrada aquando da aquisição do imóvel sito no Porto, em abril de 2017, a morada da Requerente em ..., n.º..., ..., ..., Sintra, sendo que, esta mesma morada mantém-se

exatamente a mesma aquando da escritura de alienação do imóvel situado em Sintra, mas agora em setembro de 2018;

- ✓ Acresce que a inexistência de qualquer traço de omnisciência por parte dos serviços tributários relativamente à situação pessoal dos contribuintes e do que individualmente seja entendido como o seu interesse igualmente se verifica quando, embora seja certo que numa situação de reinvestimento o máximo admitido corresponda ao valor de realização deduzido da amortização de eventual empréstimo (artigo 10º, nº 5, alínea a) do CIRS), os contribuintes podem manifestar a intenção de valores inferiores, não competindo, nem podendo a AT, decidir em sentido distinto;

- ✓ Pelo exposto, conclui-se não assistir razão na argumentação apresentada pela Requerente, não se verificando cumprido o requisito legal previsto no artigo 10º, nº 6, alínea a) do CIRS, essencial para a eventual aceitação do benefício de exclusão de tributação do ganho decorrente da alienação do imóvel identificado sob o artigo urbano nº 10380, sito em Sintra;

- ✓ Entende que não há lugar a pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que não há erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, na medida em que a liquidação adicional em sede de IRS relativa ao IRS de 2018 não contém qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito que possa ser imputável à Administração Tributária, uma vez que a mesma atuou dentro da estrita legalidade jurídico-tributária;

- ✓ Em conclusão, pugna pela improcedência do PPA requerendo a manutenção do ato de tributação de liquidação adicional efetuado e conseqüente absolvição com todas as conseqüências legais daí derivadas.

8. Por despacho arbitral de 9 de fevereiro de 2023 (09.02.2023) foi agendada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT para o dia 13 de março de 2023 (13.03.2023), pelas 15 horas no CAAD (Lisboa). A reunião realizou-se na data indicada, 13 de março de 2023(13.03.2023) às 15 horas. Foi ouvida a testemunha: Senhor C... tendo a mesmo respondido às questões levantadas pelo Representante da Requerente, Requerida e Tribunal. O Representante da Requerente prescindiu da inquirição da testemunha D... . As partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas, de modo simultâneo, no prazo de 15 dias. Só a Requerida exerceu esse direito. O Tribunal designou, ao abrigo do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, a data de 07 de junho de 2023 (07-06-2023 para a prolação da decisão arbitral.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do artigo 2.º n.º 1 e artigo 10.º n.º 1 alínea a), ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto no artigo 4.º e do artigo 10.º n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades processuais, nem existem exceções dilatórias ou perentórias ou questões prévias que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. DIREITO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

III.1.1. Factos provados

10. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente, com o NIF..., pessoa singular, é um sujeito passivo de IRS, apresentou declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2018, tendo dado origem à liquidação n.º 2019..., de 19.07.2019, tendo-se apurado um montante de imposto a pagar de 29.880,88 euros, cfr. Doc. 4 anexo ao PPA. Nessa declaração de rendimentos, a Requerente declarou no campo 5007 do Quadro 5A do Anexo G da Modelo 3, para efeitos de reinvestimento, um montante de 172.696,00 euros, cfr, considerandos 4 a 7 do PPA.
- b) Resultante de uma análise interna por parte da Requerida, foi emitida uma liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS") n.º 2020..., de 3.01.2020, no valor de 39.493,70 euros e da demonstração de acerto de contas ID.DOCUMENTO n.º 2020..., ambas referentes ao ano de 2018, das quais resultou o montante total a pagar de IRS de 9.612,82 euros, cfr. Doc. 2 e 3 anexos ao PPA. Nessa liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2018, no campo 5007 do Quadro 5A do Anexo G da Modelo 3, não foi considerado qualquer montante de reinvestimento, tendo o referido campo aparecido preenchido a zeros.
- c) A Requerente através do seu mandatário, em 28.08.2021, via email, apresentou um pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º n.º1 da LGT no qual pede que “*Nessa conformidade, devem, por força da segunda parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, ser oficiosamente (ainda que a requerimento do contribuinte), revisto o acto tributário, de forma a dar sem efeito a liquidação adicional n.º 2020... de 03.01.2020 de IRS do ano de 2018, reprecinando a declaração liquidação 2019... de 19.07.2019, que deverá ser corrigida oficiosamente, fazendo constar do Anexo G, quadro 5A, campo 5007, o valor de euros 276.582,81, ocorrendo o reembolso dos valores que se mostrarem devidos, acrescido de juros indemnizatórios*”, cfr. ficheiro 8 (<<Requerim. Ped.Rev. Ato Trib. – IRS2018(M.V. Imob. -Procurad. do SP (A....pdf) do PA.
- d) A Requerente foi notificada na pessoa do seu mandatário para exercer o contraditório através do direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT relativo ao projeto de

indeferimento do pedido de revisão oficiosa. Não foi exercido o direito de audição, mantendo a Requerida a decisão de indeferimento de revisão do ato tributário previsto no artigo 78.º da LGT. tendo notificado o mandatário da Requerente em 22.06.2022 às 13h 04 (registo CTT: RF ... PT) através do Ofício 2022... com data de 15.06.2022.

- e) A Requerente vendeu por 790.000,00 euros por escritura pública, em 27.09.2018, um prédio urbano composto por uma moradia de cave, rés-do chão e primeiro andar para habitação e logradouro, sito na ..., números..., ... e ..., no Lugar do ... no concelho de Sintra, inscrito na matriz sob o artigo ... e descrito na primeira conservatória do registo predial de Sintra sob o número ... /Sintra (...), inscrito a favor da Requerente pela inscrição Ap. .../..., cfr. Doc. 5 anexo ao PPA cujo teor se dá como inteiramente reproduzido.
- f) Relativamente ao prédio urbano composto por uma moradia de cave, rés-do chão e primeiro andar para habitação e logradouro, sito na ..., números..., ... e ..., no Lugar ... no concelho de Sintra por 790.000,00 euros inscrito na matriz sob o artigo ... e descrito na primeira conservatória do registo predial de Sintra sob o número ... /Sintra (...), inscrito a favor da Requerente (Ap. .../2...), não consta nos autos escritura de aquisição do mesmo e que segundo a mesma, a aquisição teria ocorrido em junho/2018 com o objetivo do referido imóvel ser usado para *habitação própria e permanente*.
- g) A Requerente comprou, por escritura pública, em 12.04.2017, por duzentos e sessenta e cinco mil euros (265.000,00 euros), uma fração autónoma designada pela letra “E” correspondente a habitação no primeiro andar, com acesso pela rua ..., número... . Esta fração faz parte do prédio urbano sito na rua ..., número ..., do Concelho do Porto, estando inscrito na matriz sob o artigo ... e na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o número ... da freguesia de... . A Requerente declarou na escritura pública,

realizada em 12.04.2017, que a fração supra se destinava a sua *habitação própria e permanente*, cfr. Doc. 6 anexo ao PPA, cujo teor se dá como inteiramente reproduzido.

- h) A Requerente apresentou documentos comprovativos de consumos de água e eletricidade referentes a períodos dos anos de 2017 e 2018 relativos à fração autónoma designada pela letra “E” correspondente a habitação no primeiro andar, com acesso pela rua ..., número ..., do Concelho do Porto, cfr. documentos 7-10 anexos ao PPA, cujo teor se dá como inteiramente reproduzido.
- i) A Requerente alterou o seu domicílio fiscal, em 26.11.2019, afetando como *habitação própria e permanente*, a fração autónoma designada pela letra “E” correspondente a habitação no primeiro andar, com acesso pela rua ..., número..., Concelho do Porto, que tinha sido adquirida em 12.04.2017, facto não contestado pela mesma, cfr. considerando 11 do PPA.
- j) A Requerente não apresentou alegações finais escritas. A Requerida apresentou em 27.03.2023 as alegações finais escritas nas quais veio reiterar o que já tinha arguido em sede de Resposta/Contestação e que das declarações da testemunha arrolada pela Requerente – B..., filho da Requerente - não ficou provado que o imóvel sito na ..., ... Concelho de Sintra era a *habitação própria e permanente* da Requerente e/ou do seu agregado familiar, aquando da alienação em 27.09.2018, que deu origem a uma mais valia no montante de 172.696,00 euros tendo como valor de realização o montante de 790.000,00 euros, uma vez que tanto a progenitora (Requerente) e ele próprio já lá não moravam, em 2018, não sabendo precisar igualmente qual o mês do ano de 2018, em que o referido imóvel tenha sido adquirido e vendido, uma vez que se tinham mudado, em 2017, para o imóvel sito na Rua ..., letra ..., na cidade do Porto. Ainda referente ao imóvel sito na Rua ... letra ... na cidade do Porto, a mesma

testemunha declarou não saber precisar o dia, mês e ano, em que foi alienado tendo sido adquirido um outro imóvel em Gaia.

- k) A Requerente apresentou PPA tendo o mesmo sido validado e aceite em 26 de setembro de 2022 (26.09.2022) pelo CAAD.

III.1.2. Factos não provados

11. Com relevo para a decisão da causa, não se considerou provado:

- a. Que desde 12.04.2017, o imóvel sito na Rua ... letra E, número ..., no Concelho do Porto, tenha tido sido *habitação própria e permanente* da Requerente.
- b. Em que dia e mês do ano de 2018, a Requerente adquiriu o prédio urbano sito em ..., números ..., ... e ..., no Lugar do ... no concelho de Sintra.
- c. Que a Requerente, em 2018, tenha tido como *habitação própria e permanente*, um prédio urbano composto por uma moradia de cave, rés-do chão e primeiro andar para habitação e logradouro, sito na ..., números ..., ...e..., no Lugar do ... no concelho de Sintra, que foi alienado por 790.000,00 euros.

III.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

12. Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º n.º 2 do CPPT e do artigo 607.º n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência de vida (cf. artigo 16.º alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea e), do RJAT).

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 e da prova testemunhal.

Não obstante a relação de parentesco da testemunha com a Requerente, é convicção deste Tribunal que o depoimento da mesma foi efetuado com isenção e não vê motivo para questionar a veracidade do testemunho prestado. Assim, do depoimento prestado pela testemunha, não se pode concluir que o imóvel sito no ... no concelho de Sintra que foi alienado em 27.09.2018 por 790.000,00 euros, possa ser considerado a *habitação própria e permanente* da Requerente, elegível para efeitos do regime de reinvestimento, previsto no artigo 10.º n.º5 do CIRS, relativamente à mais valia apurada nessa alienação no montante de 172.696,00 euros, uma vez que de acordo com a mesma, tanto o próprio como a Requerente, não residiam no imóvel sito na ..., números ..., ... e ..., no Lugar ... no concelho de Sintra alienado em 27.09.2018, uma vez que se tinham mudado em 2017 para o Porto para o imóvel sito Rua ..., número ..., no Concelho do Porto.

Quanto à concreta motivação subjacente à matéria de facto dada como não provada, cumpre sublinhar que o Tribunal baseou a sua convicção na prova documental apresentada, na prova testemunhal, a experiência de vida do signatário, tendo igualmente presente as regras de distribuição do ónus da prova que resultam do artigo 74.º da LGT.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

IV.1 Questões *decidendas*

O presente PPA tem por objeto imediato a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT e por objeto mediato o ato de liquidação

adicional de IRS n.º 2020 ..., referente ao período de tributação de 2018, uma vez que não foi aceite pela AT qualquer montante de reinvestimento em sede de IRS, por não ter aceite a aplicação do regime de não sujeição a tributação do ganho decorrente da alienação onerosa do imóvel sito em Sintra nos termos do artigo 10.º n.º5 do CIRS, uma vez que um dos requisitos legais para a aplicação do dito regime de reinvestimento previsto no artigo 10.º, n.º6 al. a) do CIRS, não se mostrou cumprido em tempo.

Tendo em conta a posição das partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são:

- A. Se o imóvel sito em Sintra alienado pela Requerente, em 2018 (imóvel de partida), é elegível para efeitos de aplicação do regime previsto no artigo 10.º n.º5 do CIRS, onde se prevê a exclusão de tributação quanto à mais valia apurada na alienação do referido imóvel ao abrigo do regime de reinvestimento constante no artigo supra e se a Requerente afetou o imóvel no Porto (imóvel de chegada) à sua *habitação própria e permanente* no prazo estatuído no artigo 10.º n.º6 al. a) do CIRS;
- B. Da ilegalidade ou não da liquidação adicional de IRS n.º 2020..., referente ao período de tributação de 2018, com fundamento em erro nos pressupostos de facto e direito;
- C. Da ilegalidade ou não no despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- D. O direito da Requerente a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT
- E. A responsabilidade das partes pelas custas arbitrais.

Tendo em conta o acima exposto, há que analisar:

- A. Se o imóvel sito em Sintra alienado pela Requerente, em 2018 (imóvel de partida), é elegível para efeitos de aplicação do regime previsto no artigo 10.º n.º 5 do CIRS, onde se prevê a exclusão de tributação quanto à mais valia apurada na alienação do referido imóvel ao abrigo do regime de reinvestimento constante no

artigo supra e se a Requerente afetou o imóvel no Porto (imóvel de chegada) à sua habitação própria e permanente no prazo estatuído no artigo 10.º n.º 6 al. a) do CIRS

Assim, com interesse para o caso controvertido, há que chamar à colação o artigo 10.º n.ºs 1,5 e 6 do CIRS com a redação em vigor à data dos factos assim como o artigo 19.º da LGT:

“

Artigo 10.º - Mais-valias

“1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

(...)

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

(...)

6 - Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando:

- a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos 12 meses após o reinvestimento deve ser efetuado.

(...)

e

Artigo 19.º - Domicílio Fiscal

1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário:

- a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;

(...)

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.”

1. Da leitura do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS conclui-se que o mesmo 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) desde que seja reinvestido o valor da realização, que esteve na origem dos ganhos obtidos, na aquisição de outro imóvel destinado à habitação própria e permanente do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar), sendo a sua razão de ser a proteção e favorecimento fiscal da aquisição de habitação própria e permanente (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.11.2018, no processo n.º 01077/11.9BESNT (01448/17)). O reinvestimento pode ser total (exclusão total de tributação da mais valia apurada) ou parcial (exclusão parcial de tributação da mais valia obtida na alienação).
2. No caso controvertido, terá de se averiguar se o imóvel sito na ... Concelho de Sintra alienado, em 27.09.2018, por 790.000,00 euros da qual se apurou uma mais-valia de 172.696,00 euros da alienação, em 27.09.2018, reúne as condições para se aplicar o artigo 10.º n.º 5 do CIRS, isto é, se à data da alienação o referido imóvel era *habitação própria e permanente* da Requerente. Ora, do material probatório carreado para os autos, quer em termos documentais quer em termos testemunhais, não existe evidência de que o referido imóvel era a *habitação própria e permanente* da Requerente, como referido no ponto III.1.2. Factos Não Provados na alínea c) do probatório. De facto, não ficou provado que o referido imóvel era a habitação própria e permanente à data da alienação do mesmo - 27.09.2018 – mas, sim, que alienou o mesmo na referida data. Não existem nos autos qualquer prova documental que possa confirmar que o referido imóvel à data da sua alienação era a *habitação própria e permanente* da Requerente. Adicionalmente, refira-se que a testemunha veio depor no sentido que em 2018 o referido imóvel foi alienado e que nesse ano de 2018 quer a mesma quer a Requerente (progenitora) já não viviam no mesmo porque em 2017 se tinham mudado para o Porto. Assim sendo, não se verifica cumprida a

condição de o imóvel de saída (o imóvel sito em Sintra alienado em 2018) poder ser considerado de *habitação própria e permanente*, para se poder aplicar o regime de reinvestimento plasmado no artigo 10.º n.º 5 do CIRS.

3. Por outro lado, como ficou provado, ponto III.1.1 Factos Provados na alínea i) em 26.11.2019, a Requerente alterou o seu domicílio fiscal afetando o imóvel de chegada sito na rua ..., número ... no Concelho do Porto, a *habitação própria e permanente*. A Requerida entende que para se aplicar o regime de reinvestimento previsto no artigo 10.º n.º 5 do CIRS, há cumprir com o requisito previsto no artigo 10.º n.º 6 alínea a) do CIRS (“*Tratando-se de reinvestimento, na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação, ou do seu agregado familiar, até 12 meses, após o reinvestimento*”) porque caso contrário, não há lugar à aplicação do regime de reinvestimento. Ora, no caso concreto, a Requerente tinha um prazo de 12 meses para cumprir com o plasmado no artigo 10.º n.º 6 alínea a) e que a Requerente não cumpriu em tempo, uma vez que a Requerente alterou o seu domicílio fiscal afetando o imóvel de chegada sito rua..., número ... no Concelho do Porto, a *habitação própria e permanente* em 26.11.2009, tendo decorrido cerca de 2 anos e 7 meses após a aquisição do imóvel de chegada (imóvel sito no Porto) que ocorreu em 12.04.2017, posição com a qual a Requerente não concorda na medida em que segundo a mesma, a Requerida confunde conceito de domicílio fiscal com o de *habitação própria* e que a sua posição tem respaldo quer na própria lei fiscal (artigo 13.º n.º 12 do CIRS) quer na jurisprudência existente, conforme considerandos 11 a 18 do PPA, vindo a defender que a Requerente adquiriu o imóvel de chegada sito no Porto, em 2017, com o objetivo da mesma ser a sua *habitação própria e permanente* e como prova disso são os contratos relativos a serviços de água e luz, conforme doc. 7-10 anexos ao PPA.
4. Relativamente à questão de saber se o requisito contido no artigo 10.º, n.º 6, al. a), do CIRS exige que a afetação do imóvel adquirido, em concretização

do reinvestimento, seja destinada à habitação própria e permanente do sujeito passivo e seja acompanhada da comunicação à AT dentro dum prazo temporal (12 meses à data dos factos controvertidos), cumpre salientar que constitui jurisprudência fiscal assente, que o presente Tribunal Arbitral acompanha:³:

- ✓ Para efeitos do disposto no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, o conceito de habitação própria e permanente não coincide com o conceito de domicílio fiscal (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.11.2018, no processo n.º 01077/11.9BESNT (01448/17); Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1.07.2020, proferido no processo n.º 0114/15.2BELLE; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 8.10.2015, no processo n.º 6685/13; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27/01/2022, no processo n.º 2648/10.6BELRS; Decisão Arbitral de 20.1.2021, no processo n.º 159/2020-T; Decisão Arbitral de 20.4.2021, no processo n.º 225/2020-T);
- ✓ A não comunicação da alteração do domicílio fiscal poderá configurar uma violação do disposto no artigo 19.º da LGT, mas não é fundamento para recusar ao sujeito passivo a exclusão de tributação nos termos do artigo 10.º, n.ºs 5 e 6, do CIRS (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.11.2018, no processo n.º 01077/11.9BESNT (01448/17); Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 8.10.2015, no processo n.º 6685/13);
- ✓ Para efeitos de aplicação do regime de investimento estatuído no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, o sujeito passivo pode comprovar que tem habitação própria e permanente em local diverso do domicílio fiscal

³ Posição assumida na Decisão Arbitral referente ao Processo n.º 458/2021-T disponível em www.caad.org.pt.

através de “*factos justificativos*” de que aí fixou, de forma habitual e permanente, o centro da sua vida pessoal e familiar (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 8.10.2015, no processo n.º 6685/13; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30.09.2020, no processo n.º 373/17.6BESNT; Decisão Arbitral de 17.9.2020, no processo n.º 720/2019-T; Decisão Arbitral de 20.1.2021, no processo n.º 159/2020-T);

- ✓ Estando em causa a interpretação de normas de exclusão de tributação, as mesmas devem ser interpretadas nos seus exatos termos, sem o recurso à analogia e evitando também a interpretação extensiva, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.01.2017, no processo n.º 0774/14; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27/01/2022, no processo n.º 2648/10.6BELRS).

5. Ora, decorre do exposto acima que a não comunicação de alteração do domicílio fiscal pode configurar uma violação do disposto do artigo 19.º da LGT, mas, [o sujeito passivo pode comprovar que tem habitação própria e permanente em local diverso do domicílio fiscal através de “*factos justificativos*” de que aí fixou, de forma habitual e permanente, o centro da sua vida pessoal e familiar], conforme acima exposto.
6. Ora, no caso controvertido, a Requerente não comunicou em tempo a alteração de domicílio, mas, face à jurisprudência vigente, podia apresentar “*factos justificativos*” de que o imóvel de chegada sito no Porto era a sua *habitação própria e permanente*, para efeitos de aplicação do artigo 10.º n.º 5 do CIRS.
7. Como ficou provado, ponto III.1.1. Factos Provados na alínea g) do probatório, o referido imóvel foi adquirido em 12.04.2017 por escritura pública onde consta nesse documento autêntico que esse imóvel se destinava a *habitação própria e permanente* e em termos documentais foram

apresentadas faturas relativas a consumos de água e luz, em 2017 e 2018, ocorridos no imóvel sito no Porto. A questão que se levanta é a de saber se essa documentação é suficiente para provar que o referido imóvel sito no Porto, possa ser considerado habitação própria e permanente com vista à exclusão de tributação, total ou parcial, da mais valia gerada na alienação do imóvel sito em Sintra. É convicção deste Tribunal que não, uma vez que a ocorrência de consumos nesse imóvel no Porto, faz presumir que o mesmo tinha condições de habitabilidade e de funcionamento porque caso contrário não haveria esses consumos. Nas palavras de Alberto Xavier “[a] *intenção de manter e ocupar a habitação como residência habitual, não é objecto de prova directa, antes resulta de condições objectivas que a façam supor.*” (Cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a Edição Actualizada, Coimbra: Almedina, 2007, p. 286). A Requerente não logrou ter apresentado provas mais concretas e convincentes relativas ao facto de o imóvel sito no Porto, poder ser considerado *habitação própria e permanente*.

8. Tendo em conta o acima exposto, não ficou provado que o imóvel sito em Sintra, alienado em 2018, fosse a habitação própria e permanente da Requerente, uma vez que a Requerente aquando da alienação do mesmo, presumivelmente estava a viver no Porto e como tal o regime de exclusão de tributação da mais valia gerada nessa alienação, previsto no artigo 10.º n.º 5 do CIRS, não podia ser aplicável. Por outro lado, também não ficou provado que o imóvel sito no Porto, embora adquirido em 2017, tivesse como fim a *habitação própria e permanente* da Requerente, apesar de constar na escritura de aquisição de 12.04.2017. Assim, a AT andou bem ao negar a aplicabilidade do artigo 10.º n.º 5 do CIRS quer ao imóvel de partida, sito em Sintra, quer ao imóvel de chegada, sito no Porto, porque qualquer um deles não reuniam o requisito necessário – *habitação própria e permanente* – para efeitos de aplicação do regime de reinvestimento parcial, como era pretendido pela Requerente.

Assim, pelo exposto acima, a AT não cometeu qualquer ilegalidade ao não reconhecer qualquer montante de reinvestimento efetuado na declaração modelo 3 de IRS de 2018 da Requerente, pelo que é improcedente o pedido de anulação de liquidação adicional de IRS n.º 2020 ... referente a 2018.

B. Da ilegalidade ou não da liquidação adicional de IRS n.º 2020..., de 03.01.2020, referente ao período de tributação de 2018, com fundamento em erro nos pressupostos de facto e direito

1. Pelas razões descritas acima em A. no ponto IV.1 Questões *decidendas* não houve qualquer erro quanto aos pressupostos de facto e de direito. Uma vez que ficou provado que o imóvel de Sintra na data da sua alienação - 27.09.2018 - não podia ser considerado *habitação própria e permanente* e, portanto, não sujeito ao regime de exclusão de tributação plasmado no artigo 10.º n.º 5 do CIRS. Assim, na declaração Modelo 3 do IRS de 2018 Anexo G no Quadro 5A Campo 5007, esse campo devia vir a zeros, pelo que a liquidação adicional é legal. Repare-se que mesmo provando que o imóvel sito no Porto (imóvel de chegada) fosse considerado de *habitação própria e permanente*, o que não ficou provado, faltava o requisito quanto ao imóvel de partida - o sito em Sintra - de ser de *habitação própria e permanente* - à data da alienação, pelo que o regime plasmado no artigo 10.º n.º 5 do CIRS não podia ser aplicado.

C. Da ilegalidade ou não no despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT

1. A Requerente apresentou Pedido de Revisão Oficiosa da Liquidação Adicional n.º 2020..., de 3.01.2020, referente ao IRS 2018, no valor de 39.493,70 euros, ao abrigo do artigo 78.º n.º 1 da LGT, onde se pede “*Nessa conformidade, devem, por força da segunda parte do n.º 1 do art. 78.º da*

LGT, ser oficiosamente (ainda que a requerimento do contribuinte), revisto o acto tributário, de forma a dar sem efeito a liquidação adicional n.º 2020 ... de 03.01.2020 de IRS do ano de 2018, reprecinando a declaração liquidação 2019 ... de 19.07.2019, que deverá ser corrigida oficiosamente, fazendo constar do Anexo G, quadro 5A, campo 5007, o valor de euros 276.582,81, ocorrendo o reembolso dos valores que se mostrarem devidos, acrescido de juros indemnizatórios”, cfr. ficheiro 8 (<<Requerim. Ped.Rev. Ato Trib. – IRS2018(M.V. Imob. -Procurad. do SP (A...pdf) do PA.

2. A AT notificou o mandatário da Requerente por carta registada (RF ... PT no dia 22.06.2022 às 13h 04m) através do Ofício n.º 2022... de 15.06.2022 do indeferimento do pedido de revisão oficioso ao abrigo do artigo 78.º n.º 1 da LGT, cfr. Doc. 1 anexo ao PPA. Conforme é referido no ponto 2.3.1.1 da Informação da AT, cfr. Doc. 1 anexo ao PPA a fls. 6/7, a apresentação do pedido de revisão oficioso por parte da Requerente é intempestiva porque de acordo com o artigo 78.º n.º 1 da LGT deveria ter sido apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa (graciosa) que terminava em 26.06.2020 e o pedido foi apresentado em 28.08.2021. Por outro lado, também ao abrigo do artigo 78.º n.º 1 da LGT, a revisão oficioso pode ser levada a cabo pela AT com o fundamento em “*Erro Imputável aos Serviços*” num prazo de 4 anos após a liquidação, ou a todo o tempo, se o tributo não estiver pago. Atendendo ao que já foi exposto nos pontos A e B do ponto IV.1 Questões *decidendas* supra, não se pode considerar que houve erro imputável aos serviços quando a AT considera um reinvestimento zero por não haver lugar à aplicação do regime de exclusão de tributação previsto no artigo 10.º n.º 5 do CIRS. A AT limitou-se a aplicar a lei decorrente do seu poder vinculado à mesma e à Constituição da República Portuguesa (CRP), conforme plasmado no artigo 266.º n.º 2 da CRP.

Assim, improcede o pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º n.º 1 da LGT.

IV.2. Direito a juros indemnizatórios

Uma vez que não foi declarada a ilegalidade do ato de liquidação adicional de IRS de 2018 levada a cabo pela AT, é improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT.

V. DECISÃO

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar improcedente o pedido de anulação da liquidação adicional de IRS n.º 2020 ... e da demonstração de acerto de contas ID. DOCUMENTO n.º 2020..., ambas referentes ao ano de 2018;
- b. Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa n.º ...2021... efetuada ao abrigo do artigo 78.º da LGT;
- c. Condenar a Requerente ao pagamento nas custas do processo, nos termos *infra* determinados.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 15.395,49 euros.

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de 918,00 euros, a cargo da Requerente, conforme ao

disposto no artigo 12.º n.º 2, e artigo 22.º n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de junho de 2023.

O Árbitro

Júlio Tormenta