

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 610/2022-T

Tema: IRS de 2018. Portugueses residentes na Suíça. Mais-valias imobiliárias. Artigo 43º-2 do CIRS vs. Artigo 63º do TFUE. Regime especial aplicável às mais-valias imobiliárias (Artigo 11º da Lei nº 82-E/2014, de 31.12)

SUMÁRIO

Para efeitos de aplicação do regime especial de mais-valias imobiliárias estabelecido no artigo 11º da Lei nº 82-E/2014, de 31.12, e da interpretação da expressão “imoveis destinados a habitação própria e permanente” constante do nº 5 do artigo 10º do CIRS, recai sobre AT o ónus da prova do “facto negativo” do acto tributário (quando invoca que o sujeito passivo não tem no imóvel alienado a habitação própria e permanente) nos termos dos artigos 74º-1 da LGT e do artigo 342º-1 e 3 do Código Civil.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. **A...**, NF..., residente na Rua ..., ... –... em Lisboa, agindo em nome e em representação, na qualidade de “representante fiscal”, de **B...**, NF ... e de **C...**, NF..., (adiante designado por “Requerente”) veio ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral (PPA), face ao indeferimento tácito da Reclamação Graciosa nº ...2022... de 02/08/2022, que deduziu contra as liquidações de IRS do ano de 2018, nº 2019 ... de 26/07 e nº 2021 ... de 12/11 e a Demonstração

da Liquidação de Juros e compensação n.º 2021 ... de 17/11, tendo deduzido ainda em 15.07.2022 um procedimento de Recurso Hierárquico.

2. Termina o PPA referindo o seguinte:

“Deve ... o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, com fundamentação em errónea quantificação e qualificação dos factos tributários e, em consequência:

- i. Anular os atos de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada pelos Requerentes e do Recurso Hierárquico;*
- ii. E, em consequência, ser corrigida a 2ª Liquidação promovida pelos serviços da A.T., no valor de C 45.225,82 e reembolsar os Requerentes no montante de € 27.382,09, dada a sua manifesta ilegalidade por erro nos pressupostos de direito nos termos dos argumentos atrás anunciados...;*
- iii. Ordenando-se que o montante de € 27.382,09 seja restituído aos Requerentes, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados a favor dos Requerentes, nos termos do disposto no art.º 43.º, n.º 1 e 2 e do artigo 100º ambos da LGT, e do artigo 61º do CPPT.*
- iv. Ser a A.T. condenada ao pagamento das custas arbitrais do presente processo”.*

3. É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, adiante designada por Requerida ou AT.

4. O Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral (PPA) nos seguintes termos:

- I. *“Os Requerentes são cidadãos portugueses e dispõem de Representante Fiscal em Portugal”.*
- II. *“Em 11/07/2006 compraram para habitação própria e permanente a fração autónoma de ..., ..., correspondente ao 5º andar A, da Rua ..., no ... em Lisboa”. “Para o efeito constituíram junto do Banco D..., empréstimo hipotecário n.º ...” onde “fixaram, ... a sua residência permanente e habitual”.*

- III. Em Janeiro de 2012, mudaram a sua residência fiscal para Lausanne, Suíça, enquanto estudantes a fim de frequentarem um MBA académico naquele país e mais tarde em Zurich.
- IV. Em Dezembro de 2018 venderam o andar, por preço de 500.000,00, com amortização integral do empréstimo obtido em 2006 no valor de € 117.940,48.
- V. Em 2019, na Declaração de Modelo 3 de IRS, referente aos rendimentos de 2018, foram integradas as mais valias resultantes da venda do imóvel no valor de € 116.699,00, tendo sido notificados para pagarem até 04/09/2019, a quantia de € 34.181,67, o que fizeram em 02/09/2019, liquidação que foi feita com inclusão das mais valias resultantes da venda e sem a redução de 50% a que se acham com direito.
- VI. No entanto: “... após notificação da primeira liquidação e ainda antes do pagamento do IRS em 02/09/2019, a A.T. iniciou um processo de divergências relativo ao IRS de 2018, tendo solicitado esclarecimentos sobre despesas e encargos já declarados, com o propósito de comprovar as despesas, o valor da alienação e a data das despesas, tendo sido todas aceites sem correção posterior até ao presente”.
- VII. E “mais tarde, dois anos e quatro meses depois, ... a A.T. procedeu a uma nova liquidação, desconsiderando desta vez, o valor fiscal da amortização (amortização proporcional) a deduzir às mais valias: valor fiscal não considerado € 36.025,00 que á taxa de 28% originou um imposto adicional de € 10.086,87” e juros compensatórios no valor de € 957,28.
- VIII. Ou seja, a “... A.T. considerou novamente 100% das mais valias às quais aplicou a taxa autónoma de 28%, agora não deduzindo o valor fiscal da amortização, o que resultou no acréscimo de € 10.086,87 e os juros compensatórios de € 957,28” ... valores que “foram pagos pelos Requerentes em 22/12/2021”.
- IX. Considera que a primeira liquidação de imposto “é violadora da lei, artigo 43º nº 2 do CIRS, e artigo 63º do TFUE, devendo como tal, ser anulada e devolvidos 50% de € 32.675,85 (28% das mais valias fiscais de € 116.699,00) ou seja € 16.337,86”.

X. A segunda liquidação do imposto também enferma de ilegalidade “*por a mesma passar a não considerar a dedução à mais valia da venda, do valor fiscal da amortização do empréstimo bancário, no valor de € 10.086,87, resultado da aplicação da taxa autónoma de 28% ao valor fiscal da amortização do empréstimo bancário, no valor de € 36.025,00*”, bem como a “*liquidação de juros compensatórios, no valor de € 957,28 que ... não poderá deixar de se considerar ferida do mesmo vício de ilegalidade de que enferma o ato subjacente de liquidação adicional de IRS*”, uma vez que “*com base no regime especial criado em 2015, pela Lei n.º 82-E/2014 de 31 de dezembro, o artigo 1.º n.ºs 1, 2 e 4 deste diploma permite a isenção de mais valias a quem pague o crédito do imóvel adquirido para habitação própria e permanente com o produto da venda do imóvel e a consequente redução da tributação em 50%, caso haja um empréstimo celebrado até final do ano de 2014, mesmo que não quisesse adquirir nova residência*”.

5. Em 28.12.2022 a AT remeteu ao TAS, ao abrigo do artigo 13.º do RJAT, um despacho do Senhora Subdirectora-Geral da área da Gestão Tributária – IR, com a mesma data, pelo qual revogou parcialmente a 2.ª liquidação, referindo o seguinte: “*20 - Em relação à exclusão de 50% do saldo das mais valias apuradas, importa referir que na Lei vigente, o saldo apurado entre as mais-valias e menos-valias imobiliárias, quando auferido por residentes em território português, é sujeito a englobamento obrigatório, sendo, como tal, tributado às taxas progressivas previstas no n.º 1 do artigo 68.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS"), em 50% do seu valor, por força do disposto na alínea b) do n.º 2 do 43.º do Código do IRS e, quando auferido por não residentes em território português, é tributado, na sua totalidade, à taxa autónoma de 28%, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, sem prejuízo dos residentes noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu .com intercâmbio de informação em matéria fiscal) poderem optar pelo englobamento dos rendimentos, nas mesmas condições que são aplicáveis aos*

residentes, considerando-se para efeitos de determinação da taxa todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território.

21 - Porém, a jurisprudência tem vindo a considerar que o quadro legal em vigor não é conforme com os artigos 63º e 65º do Tratado de Funcionamento da União Europeia ("TFUE") por constituir uma discriminação negativa suscetível de restringir a circulação de capitais, com destaque para o Acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal de Administrativo ("STA") de 09.12.2020, proferido no âmbito do Processo nº 75/20.6BALSb, bem como para a Decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE") de 18.03.2021, proferida no âmbito do Processo C-388/19 (Caso MK).

22 - Ora, nos termos da alínea b) do nº 4 do artigo 68º-A da Lei Geral Tributária ("LGT"), a administração tributária deve rever as orientações genéricas quando, entre outros fatores, exista acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo STA.

23 - Assim, nos procedimentos administrativos e processos judiciais pendentes, no quadro normativo vigente e até ser concretizada a necessária alteração legislativa, foi, por despacho do SEAF nº 177/2021-XXII, de 04/06/2021, decidido aplicar, caso a caso, o disposto no nº 2 do artigo 43º do CIRS aos sujeitos passivos não residentes, mantendo-se a tributação autónoma à 'taxa especial de 28%.

24 - Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, é o artigo 43º da Lei Geral Tributária (LCT) que define os pressupostos do direito aos mesmos a favor do contribuinte, consignando, na sua ,redação atual, sob a epígrafe «Pagamento indevido da prestação tributária»:«1- São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido... »

25 - Uma vez que foi agora assumido pela AT a aplicação do nº 2 do artigo 43º do CIRS aos saldos das mais valias dos requerentes, refletindo-se na exclusão de 50% dos mesmos, consubstancia assim um erro imputável aos serviços e, dado que os tributos se encontram totalmente pagos, têm os requerentes direito a juros

indemnizatórios relativamente ao valor pago superiormente ao devido, na questão da exclusão de 50% das mais valias.”

6. Por despacho do TAS de 28.12. 2022, foi o Requerente notificado, por força do n.º 2 do artigo 13.º do RJAT, para vir ao processo referir se pretendia a continuação da lide processual face à parte remanescente das liquidações que não foram revogadas pela AT.
7. Em 09.01.2023 o Requerente veio referir que “*não se conformando com a não aceitação "in totto" pela mesma, da tese do Requerente, reitera o pedido de pronúncia arbitral final da parte não aceite*”.
8. Notificada a AT para contestar, apenas à parte não revogada, veio em 16.01.2023 apresentar resposta e juntar o PA, concluindo pela improcedência no PPA (parte remanescente) referindo o seguinte:
 - I. Discorda a AT da posição dos Requerentes quando entendem que o valor que amortizaram ao banco, correspondente ao crédito à habitação, não pode ser considerado para efeitos de apuramento das mais valias por força da isenção decorrente do disposto nos n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro”, uma vez que:
 - i. Os Requerentes vivem na Suíça desde 2012.
 - ii. O imóvel em causa foi adquirido em 2006 e alienado em 2018.
 - iii. Não se contesta que entre 11/07/2006 e janeiro de 2012 os Requerentes tiveram a sua habitação própria e permanente no suprarreferido imóvel.
 - iv. Afigurando-se igualmente incontestável que desde janeiro de 2012 deixaram de ter naquele a sua habitação permanente.
 - v. E que em 2018, data em que o alienaram, tinham residência fiscal na Suíça.
 - vi. Tanto mais que, como se pode verificar pela análise do Anexo F da Modelo 3 entregue pelos Requerentes, o imóvel estava arrendado à data da alienação.

-
- II. E conclui: “... o regime especial criado pelo artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro a que se alude, dispõe que a exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS é extensível às situações em que o valor de realização seja aplicado na amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado. Porém, como taxativamente decorre do n.º 5 do supracitado artigo 10.º do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, trazida à colação pelos Requerentes, a exclusão de tributação relativamente aos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis circunscreve-se aos imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo”.
- III. “Assim, a primeira condição para a aplicação do regime excecional previsto naquele diploma, é, tal como sucede com o reinvestimento do valor de realização, a de que à data da venda o imóvel alienado seja a habitação própria e permanente dos Requerentes.
- IV. Face ao exposto, e sem necessidade de mais delongas, é manifesto que tal condição não se verificava à data da venda, ambos os Requerentes residiam na Suíça naquela data, tendo, inclusive, o imóvel estado arrendado, como declarado pelos Requerentes no Anexo F da declaração de rendimentos de 2018”.
- V. E termina: “assim, o valor amortizado tem necessariamente que ser considerado para efeitos de cálculo das mais valias, e os juros indemnizatórios requeridos não são devidos neste segmento, antes se circunscrevendo o seu direito ao valor pago a mais em virtude da exclusão de 50% das mais valias, pelo que “também o pedido de anulação dos juros compensatórios só procede naquele segmento, sendo o restante devido, soçobrando, assim, todo o peticionado”.
9. Por despacho do TAS de 16.01.2023 foi dispensada a realização da reunião de partes a que se refere o artigo 18º do RJAT e foram convidadas as partes a apresentar alegações escritas e simultâneas no prazo de 20 dias.

10. Em 01.02.2023 o Requerente apresentou requerimento oferecendo o mérito dos autos. Em 03.02.2023 a Requerida também apresentou requerimento dando por reproduzida a argumentação aduzida em sede de Resposta.

11. O pedido de constituição do tribunal arbitral (PPA) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

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

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

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 27 de Dezembro de 2022, encontrando-se regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

Cumpre apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

12. Os factos relevantes para a decisão da causa são os seguintes:

- A. A..., é o representante fiscal dos sujeitos passivos B..., NF ... (desde 14.06.2022) e de C..., NF ... (desde 29.04.2021), que são cidadãos portugueses – **conforme artigo 22º do PPA e documentos nºs 1 e 2 juntos com o PPA;**
- B. Em 11/07/2006 compraram para habitação própria e permanente a fração autónoma designada pela..., ..., correspondente ao 5º andar A, da Rua ..., no ... em Lisboa, artigo matricial nº ...º e posterior artigo matricial ...º- freguesia ..., pelo preço de € 259.000,00, descrito na CRP sob o nº...- freguesia... – **conforme artigo 23º do PPA e páginas 31 a 32 verso do PA junto pela AT com a resposta;**
- C. Também em 11.07.2006 constituíram junto do Banco D..., um empréstimo hipotecário com o nº..., cujo valor do capital em dívida amortizado em 10.01.2019 foi de € 117 940,48 – **conforme artigo 24º do PPA e declaração a folhas 54 do PA junta pela AT com a resposta;**
- D. Nesta fração autónoma fixaram a sua residência permanente e habitual, mas em Janeiro de 2012, mudaram a sua residência fiscal para Lausanne, Suíça, enquanto estudantes a fim de frequentarem um MBA académico naquele país e mais tarde em Zurich, – **conforme artigo 26º do PPA;**
- E. Em data não determinada, comunicaram à AT a sua mudança de residência, constando no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (1) em 31.12.2018, quanto a B..., NF..., a morada no estrangeiro, com a data de produção de efeitos de 25.10.2017 de ... Zurich Switzerland; (2) em 17.12.2018, quanto a C..., NF ... a residência na Rua ..., nº..., Lisboa,... – **conforme artigo 27º do PPA e documentos de folhas 6 a 7 verso que integram o PA junto pela AT com a Resposta;**
- F. Em 17 de Dezembro de 2018, os Requerentes venderam a fracção autónoma referida em B., pelo preço de 500.000,00, tendo procedido à amortização integral do empréstimo referido em C., com parte do valor da venda – **conforme artigo 28º do PPA e documentos de folhas 33 a 35 verso do PA junto pela AT com a resposta;**
- G. Em 2019-05-25 os Requerentes procederam à entrega da declaração modelo 3 de IRS, identificada como nº ...-2018-..., por referência ao ano de 2018, composta por rosto, anexo A, F e G, com base na qual foi processada, em 2019-07-26, a liquidação nº

2019..., de que resultou, após acerto de contas nº 2019..., o montante de € 34.181,67 a pagar até 2019-09-04, conforme nota de cobrança nº 2019..., pagamento que foi feito em 02.09.2019 – **conforme artigos 30º a 32º do PPA, documento nº 5 em anexo ao PPA e folhas 24 verso dopa junto pela AT com a resposta;**

- H. Na declaração de Modelo 3 de IRS, no Anexo G, referente aos rendimentos de 2018, foram inscritos os seguintes valores no quadro 4 e no quadro 5 B, apurando-se mais-valias de 116 699.00 euros:

| 3 IDENTIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS | | | | | | | | | | |
|---|--------------------|------|--|--------------------------|-----------|---------------|------------|--|---------------------|--|
| Sujeito passivo A NIF 01 | | | | Sujeito passivo B NIF 02 | | | | | | |
| 4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS] | | | | | | | | | | |
| Titular | Realização | | | | Aquisição | | | | Despesas e encargos | |
| | Ano | Mês | Valor | Ano | Mês | Valor | | | | |
| 4001 A | 2018 | 12 | 250.000,00 | 2006 | 06 | 129.500,00 | 24.713,00 | | | |
| 4002 B | 2018 | 12 | 250.000,00 | 2006 | 06 | 129.500,00 | 24.713,00 | | | |
| SOMA | | | 500.000,00 | 259.000,00 | | | 49.426,00 | | | |
| IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS | | | | | | | | | | |
| Campos | Freguesia (código) | Tipo | Artigo | Fração / Secção | | Quota-parte % | | | | |
| Campo 4001 | | U | | IC | | 50,00 | | | | |
| Campo 4002 | | U | | IC | | 50,00 | | | | |
| B AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO (art.º 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro) | | | | | | | | | | |
| 5032 | Campo do quadro 4 | 4001 | 5034 Valor em dívida à data da alienação do bem referido no campo 5032 | | | | 117.940,00 | | | |
| 5033 | Ano do empréstimo | 2006 | 5035 Valor de realização utilizado na amortização do empréstimo | | | | 117.940,00 | | | |

- **conforme artigos 30º a 32º do PPA e folha 11 do PA junto pela AT com a Resposta;**

- I. Após notificação da primeira liquidação e ainda antes do pagamento do IRS em 02/09/2019, a AT iniciou um processo de divergências, tendo solicitado esclarecimentos sobre despesas e encargos já declarados, com o propósito de comprovar as despesas, o valor da alienação e a data das despesas, tendo os Requerentes apresentado em 20.08.2019 “documentos que comprovassem o declarado” – **conforme artigo 33º do PPA e folhas 24 verso (parte final) do PA junto pela AT com a Resposta;**
- J. Em 12.11.2020 foi elaborada pela AT uma Declaração Oficiosa/DC (DO/DC) nº ...-2018-... que foi processada em 2020-11-12, resultando a liquidação com o nº 2021...,

de que resultou, após acerto de contas nº 2021..., o valor de € 11.044,15 incluindo juros compensatórios de € 957,28, a pagar até 2021-12-27, conforme nota de cobrança nº 2021..., montante que foi pago em 22-12-2021- **conforme artigos 34º a 37º do PPA, documentos nºs 6, 7 e 8 juntos com o PPA e fls. 19 verso, 20 e 25 do PA junto pela AT com a Resposta;**

K. Na primeira liquidação (alínea G.) a AT considerou 100% das mais-valias e na segunda liquidação (alínea J.) considerou novamente 100% das mais valias às quais aplicou a taxa autónoma de 28%, agora não deduzindo o valor fiscal da amortização, o que resultou no referido acréscimo de € 10.086,87 e os juros compensatórios de € 957,28 – **conforme artigo 36º do PPA e documentos nºs 5 a 8 juntos com o PPA;**

L. Os Requerentes apresentaram em data não determinada uma reclamação graciosa contra as liquidações atrás referidas e em 21.03.2022 a AT abriu o processo ...2022 ..., tendo a AT notificado os Requerentes por ofício de 02.08.2022 do projecto de decisão de indeferimento, para audição prévia, onde consta o seguinte: “*vem, agora, a Reclamante, contestar tal liquidação, nomeadamente o valor, solicitando que lhes seja considerada a tributação das mais valias em 50%, assim como a dedução proporcional do empréstimo amortizado, não tendo sido junto à p.i. qualquer documento que comprove o alegado para calculo da mais valia.*

Nos termos do artº 74º, nº 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque, pelo que a não prestação de prova ou a sua prestação insuficiente não poderá deixar de influenciar o mérito da pretensão.

Não obstante poderá o Reclamante, no exercício do direito de audição, apresentar documentos válidos que comprovem os direitos invocados, nomeadamente a escritura de compra e venda do imóvel em causa, assim como as faturas da intervenção imobiliária e respetivos documentos de quitação, outras despesas e documentos que se mostrem necessários à análise”. - **conforme artigo 4º e 7º do PPA, documento nº**

11 junto com o PPA e folhas 2 e 3, 25 e 26 do PA junto pela AT com a Resposta;

M. Em 31.08.2022 os Requerentes responderam à AT enviando os seguintes documentos:

1. *Contrato de compra do andar em 11 de Julho de 2006 (4 páginas)*
2. *Contrato de venda do andar em 17 de Dezembro de 2018 (6 páginas)*

3. *Declaração do Banco D... em que: a) se afirma que o empréstimo foi efectuado para aquisição de habitação própria; b) se informa que o empréstimo foi amortizado integralmente com parte do valor da venda (Lei no 82-E/2014 de 31-12-2014, Capítulo IX, Artigo 110) (1 página)*

4. *Despesas e encargos diversos (18 páginas).*

- **conforme artigo 10º do PPA e folhas 30 a 55 do PA junto pela AT com a Resposta;**

N. Os Requerentes apresentaram perante a AT, em 15.07.2022, um recurso hierárquico do indeferimento presumido (que consideram ter ocorrido em 22.07.2022) da reclamação graciosa, uma vez que não receberam qualquer notificação da decisão final para além do projecto de indeferimento. – **conforme artigo 7º a 11º do PPA e Documento nº 10 em anexo ao PPA;**

O. O Requerente, representante fiscal dos sujeitos passivos, apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 12 de Outubro de 2022 – **conforme registo no SGP do CAAD.**

Factos não provados

Não há factos não provados que possam ser considerados relevantes para a decisão da causa.

Motivação da fixação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção com base nos factos articulados no PPA e na Resposta da AT que estão em conformidade com a posição assumida por ambas as partes (considerando ainda a não impugnação especificada dos factos articulados no PPA) e bem assim com base nos documentos juntos com o PPA que não mereceram reparo pela AT e sobretudo com base no PA junto ao processo.

Matéria de direito

13. Como resulta do ponto 5. do Relatório, a AT decidiu revogar parcialmente a liquidação vigente 2021... relativa ao ano de 2018, por despacho do Senhora Subdirectora-Geral da área da Gestão Tributária – IR, de 28.12.2022, aplicando “*o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS considerando-se o saldo das mais-valias imobiliárias em apenas 50% do seu valor, restituindo-se o imposto pago a mais*”.

Quanto à anulação dos juros compensatórios de € 957,28, decidiu ainda a AT que os mesmos “*serão reduzidos na proporção aquando da nova liquidação com exclusão de 50% do saldo das mais valias*”.

Nesta parte dos pedidos, verifica-se a causa de extinção da instância de inutilidade superveniente da lide - artigo 277º - e) do CPC – pelo que se julga a mesma verificada com custas pela Requerida nos termos dos n.ºs 3 e 4º do artigo 536º do CPC, uma vez que só após a constituição do Tribunal veio revogar parcialmente a liquidação, tendo sido notificada da aceitação do PPA pelo Senhor Presidente do CAAD em 14.10.2022.

14. Os Requerentes apresentaram perante a AT, conforme alínea N. dos factos provados “*em 15.07.2022, um recurso hierárquico do indeferimento presumido (que consideram ter ocorrido em 22.07.2022) da reclamação graciosa, uma vez que não receberam qualquer notificação da decisão final para além do projecto de indeferimento*”, o que é contraditório. Como poderiam apresentar em 15 de Julho um recurso hierárquico de um acto que presumiram ocorrer em 22 de Julho?

Naturalmente, improcede o PPA, na parte em que se pede a anulação do acto de indeferimento tácito do recurso hierárquico, posto que o mesmo foi promovido sem que se verificasse o seu pressuposto legal de existência de uma decisão de indeferimento presumido.

15. O que está em discussão neste litígio é pois, apenas, a parte remanescente dos pedidos constantes no PPA, ou seja, “*o pedido relativamente à consideração da amortização*”

do empréstimo ao abrigo do disposto no artigo 11º da Lei nº 82E/2014 de 31.12” usando a expressão da decisão da AT quanto à revogação parcial acima indicada.

Como se vê do ponto 8. nºs III a VI do Relatório desta decisão são dois os argumentos que a AT invoca para a não aplicação do regime especial criado pelo artigo 11º da Lei nº 82-E/2014, de 31.12, a saber:

- ✓ Em Dezembro de 2018 (data da venda) o imóvel alienado **não era habitação própria e permanente do sujeito passivo porque residiam na Suíça;**
- ✓ O imóvel alienado **estava arrendado** e até consta na declaração de rendimentos a renda auferida.

A primeira observação que se pode apontar é a de que, mesmo que se considere o projecto de decisão adoptado – alínea L. dos factos provados – como sendo a fundamentação da manutenção da liquidação, na parte aqui em discussão, *a verdade é que aí não constam estes factos*, pelo que terá que se considerar que o acto de indeferimento (tácito) tem uma fundamentação (a do projecto de indeferimento) que é a que aqui se pode considerar. De forma que tudo o que constitua alteração da fundamentação do acto recorrido, não pode ser aqui acolhido. Ou seja, é irrelevante a fundamentação a posteriori, tendo os actos cuja legalidade é questionada, que ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos (vidé acórdãos do STA de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-4-2001, página 1207, de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-2-2004, página 4289, de 09/10/2002, processo n.º 600/02, de 12/03/2003, processo n.º 1661/02).

Ou seja, o Tribunal estará impedido de se pronunciar sobre a fundamentação *a posteriori* que consta da resposta ao PPA e não consta da fundamentação do projecto de indeferimento da reclamação graciosa.

Acresce que, como se pode retirar da parte final do projecto de indeferimento da reclamação graciosa – vidé parte sublinhada da alínea L. dos factos provados – a AT convidou o Requerente, em sede de audição prévia, a provar os factos constitutivos

dos direitos que invocou (artigo 74º-1 da LGT). Ora, o Requerente por comunicação de 31.08.2022 juntou os documentos que a Requerida enunciou (conforme alínea M. dos factos assentes).

Ou seja, é de concluir que os Requerentes cumpriram o ónus da prova dos factos invocados, nos termos do artigo 342º-1 do CC e 74º-1 da LGT, *pelo menos na parte em que a AT explicitou.*

Mesmo que se considere que o TAS não está impedido de se pronunciar sobre os factos constantes da Resposta ao PPA, sempre se dirá que conforme alínea E. dos factos assentes a afirmação de que em *Dezembro em 2018* os Requerentes não tinham no imóvel alienado a sua habitação própria e permanente, não parece estar em conformidade com o documento de folhas 7 verso do PA, onde se extrai que em 17.12.2018, C..., NF ... tinha a residência, *pelo menos em termos de registo cadastral*, na Rua ..., nº..., Lisboa, ..., ou seja, no imóvel alienado.

Por outro lado, conforme alínea D. dos factos provados, o motivo da mudança de residência dos Requerentes para a Suíça (formação académica dos sujeitos passivos) não pode aqui deixar de relevar, uma vez que o nº 5 do artigo 10º do CIRS (que é a norma que aqui interessa) refere “imóveis *destinados* a habitação própria e permanente”, o que permite concluir que não será o simples facto dos sujeitos passivos se deslocarem para o estrangeiro, por motivos *temporários e relevantes* (como se configura ser o caso) que, por si só, permita concluir que *deixaram de destinar* o imóvel, durante a sua permanência na Suíça à sua habitação própria e permanente.

É referido ainda pela AT na Resposta ao PPA, que o imóvel estava arrendado na data da venda (17.12.2018), conforme resulta da alínea G. dos factos provados. E na verdade, o Anexo F do Modelo 3 refere-se ao artigo ... - Freguesia ... (confronto entre a alínea B. dos factos assentes e a alínea G.).

Para além do que acima se referiu quanto à fundamentação *a posteriori* observa-se que seria necessário (1) apurar que tipo de contrato de locação (ou ocupação) foi celebrado mormente quanto ao prazo e demais condições que permitam concluir que os locadores deixaram de aí ter a sua residência permanente quando regressassem a Portugal; (2) apurar, face ao teor a escritura de venda, onde se declara que o bem foi

vendido “livre de ónus e encargos”, se à data (17.12.2018) o arrendamento ou ocupação subsistia e quando e como cessou; (3) determinar face às datas do pagamento do preço – 30.10.2018, 04.12.2018 e 17.12.2018 – e face à intervenção de uma mediadora, o que induz a existência de contrato de promessa de venda do bem imóvel, se foi estipulada a data da tradição da coisa para os novos proprietários; *tudo isto em sede de instrução do procedimento de reclamação graciosa.*

Note-se ainda que a adquirente da fracção autónoma, conforme se retira da escritura junta aos autos, declarou que a destinou exclusivamente sua habitação própria e permanente, pelo que não será verosímil que “na data da venda” o imóvel estivesse arrendado ou ocupado por terceiros.

Nada foi apurado ou alegado quanto a rendas de anos anteriores a 2018. As rendas anuais declaradas de € 7.200,00 ano, correspondem a € 600,00 por mês, *ficando a convicção, na ausência de melhor prova* (sendo facto notório o conhecimento dos preços praticados no mercado do arrendamento e os tipos de ocupações informais e temporárias de habitações, por estrangeiros e estudantes, que se verificam em Lisboa) de que os Requerentes, porque estavam na Suíça para os fins temporários referidos em D. da matéria assente, pretenderam rentabilizar a sua habitação de forma também temporária e esporádica, através de uma ocupação ou cedência de curto prazo e esporádica, sem pretenderem destinar a habitação a outro fim que não fosse a sua habitação permanente, ocupando-a logo que regressassem a Portugal.

O contrato locativo formal, a existir, é documento que se presume estar na posse da AT (*ex vi* artigo 60º do CIS) sendo certo que sempre poderiam os Requerentes ser convidados a declarar em sede de instrução da reclamação graciosa o seu teor, *com as considerações que reputassem relevantes quanto à causa e forma da sua celebração*, face ao pedido feito de aplicação do regime especial criado pelo artigo 11º da Lei nº 82-E/2014, de 31.12.

Nada foi apurado sobre se os Requerentes, à data da alienação do imóvel gerador de mais-valias, eram proprietários de outro imóvel habitacional (nº 3 do artigo 11º da Lei nº 82-E/2014, de 31.12.)

Ora, como se notou, o nº 5 do artigo 10º do CIRS (que é a norma que aqui releva), refere “imóveis *destinados* a habitação própria e permanente”, o que parece conduzir à necessidade de, face ao nº 1 do artigo 74º da LGT, ser feita *prova suficiente* de que o “destino” do imóvel já não poderia ser a habitação permanente dos sujeitos passivos, prova que não foi feita de forma satisfatória em sede procedimental e cujo ónus se configura recair sobre a Requerida, mesmo tratando-se de *facto negativo* (vidé ponto I do sumário do acórdão de 14.01.2021 do TCAS – processo 380/13.BELLE).

Face ao referido, resulta do nº 1 do artigo 100º do CPPT que os actos impugnados deverão ser anulados, procedendo o PPA na parte ainda em litígio.

Refira-se ainda que este TAS considera que estamos perante a interpretação de uma norma isentiva e/ou de exclusão tributária (na definição do nº 2 do artigo 2º do EBF), pelo que haverá que ter em atenção, por exemplo, o que refere o acórdão do TCA Sul, Processo 64/14.0BELRS de 25.01.2018 (em www.dgsi.pt) em cuja ponto 3 do sumário se escreveu: “3. *As normas de incidência dos tributos bem como as que concedem isenções ou exclusões de tributação, devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem o recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação*” ou, acrescente-se, na sua não aplicação.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

16. O Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso de € 27 382,00, valor do imposto que considera indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. O que está em sintonia com o preceituado no

artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago, na parte remanescente que não foi objecto de revogação pela AT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

No caso será de aplicar o n.º 1 do artigo 43º da LGT, porquanto (1) não foi proferida decisão final quanto ao procedimento de reclamação graciosa, (2) o projecto de decisão de indeferimento não se fundamenta nos factos aduzidos em sede de Resposta ao PPA e (3) não foram recolhidas, em sede procedimental, as provas suficientes que permitam concluir de forma razoável que os Requerentes deixaram de destinar a habitação vendida à sua habitação permanente (n.º 5 do artigo 10º do CIRS), ocorrendo, assim, erro imputável aos serviços.

Relativamente ao momento a partir do qual são devidos os juros indemnizatórios verifica-se que os Requerentes apresentaram reclamação graciosa em **21.03.2022** (alínea L. dos factos provados) pelo que deveria ter sido proferida decisão definitiva até **22-07-2022**, primeiro dia útil subsequente ao termo do prazo de 4 meses previsto no n.º 1 artigo 57.º da LGT. Assim, a partir de **22.07.2022**, começam a contar-se juros indemnizatórios, relativamente aos montantes pagos indevidamente face à procedência do PPA na parte aqui em discussão. Os juros indemnizatórios são devidos, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

III – Decisão

Termos em que, decide o Tribunal:

1. Julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide - artigo 277º - e) do CPC – na parte em que a AT anulou as liquidações impugnadas, aplicando “*o disposto na alínea b) do nº 2 do artigo 43º do CIRS considerando-se o saldo das mais-valias imobiliárias em apenas 50% do seu valor, restituindo-se o imposto pago a mais*” e anulou parcialmente os juros compensatórios de € 957,28, quando decidiu que os mesmos “*serão reduzidos na proporção aquando da nova liquidação com exclusão de 50% do saldo das mais valias*”.
2. Julgar improcedente o PPA na parte em que se pede a anulação do acto de indeferimento tácito do recurso hierárquico.
3. Julgar procedente o PPA e conseqüentemente anular o indeferimento presumido da reclamação graciosa a que se refere a alínea L. dos factos provados e bem assim as liquidações de imposto e juros a que se refere a alíneas J. dos factos provados, na parte em que não se considerou o valor da amortização do empréstimo bancário no valor de € 117 940,00;
4. Julgar procedente (1) o pedido de reembolso do montante que se apurar, em nova liquidação, que resultar do atrás referido e da anulação dos juros compensatórios (2) e o pedido de juros indemnizatórios contados desde 22.07.2022

Valor da causa

O Requerente indicou como valor da causa o montante de € 27 382,09, que não foi contestado pela Requerida, pelo que nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT, fixa-se o mesmo em € 27 382,09.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 1 530,00, ficando a cargo da Requerida 9/10 (€ 1 377,00) e a cargo dos Requerentes 1/10 (€ 153,00) em função dos decaimentos.

Notifique.

Lisboa, 09 de Fevereiro de 2023

Tribunal Arbitral Singular,

Augusto Vieira