

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 742/2022-T

Tema: IRS; Mais-Valias; e exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.

SUMÁRIO:

I – O imóvel de “origem” ou de “partida” e o de “destino” ou de “chegada” devem ser destinados a habitação “própria e permanente”. Qualquer outro destino de ambos, ou só de um deles, destrói as condições de aplicação da exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS e, assim, a mais-valia realizada no imóvel de “partida” será tributável.

II – O Tribunal Arbitral está obrigado, na interpretação a efetuar no caso *sub iudice*, a considerar a unidade do sistema jurídico e, em particular, do CIRS – artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil, artigo 11.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e artigo 2.º, n.º 2, do RJAT, razão pela qual, não pode um sujeito passivo declarar que as rendas suportadas são para habitação “permanente” e, por outro lado, defender que o imóvel “de partida” também o era. O direito à habitação, fundamento teleológico da exclusão de tributação e, de algum modo, da dedução à coleta prevista no artigo 78.º-E do CIRS é efetivado com a consideração fiscal das rendas suportadas.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

1. A..., doravante designado por “Requerente”, contribuinte n.º..., residente na ..., ..., Lisboa, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a); 5.º, n.º 2, alínea a); 6.º, n.º 2, alínea a); e

1.

10.º, n.º 1, alínea a), todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente, na sequência da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2022... e, mediatamente, da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, e da liquidação de juros compensatórios, com o n.º 2021... . O Requerente pretende, nomeadamente, a anulação da liquidação de IRS e dos respetivos juros compensatórios.

2. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante também designada por “Requerida” ou “AT”.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) em 7 de dezembro de 2022 e, de seguida, notificado à AT.

4. Nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 2, no artigo 6.º, n.º 1 e no artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro, que, no prazo legal, comunicou a aceitação do encargo.

5. Em 25 de janeiro de 2023, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados das alíneas a) e c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

6. O Tribunal Arbitral foi constituído em 15 de fevereiro de 2023, tendo a Requerida sido notificada para apresentar resposta no dia 15 de fevereiro de 2023.

7. A Requerida apresentou, em 17 de março de 2023, Resposta, na qual defendeu que: o Requerente não tem direito à exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”), na medida em que o imóvel de “partida” (sito na ..., números..., ..., e ..., em Lisboa) não se destinava a habitação “própria

e permanente” do Requerente e, assim, conclui pela improcedência e absolvição de todos os pedidos. Juntou ainda o processo administrativo (“PA”).

8. Por despacho de 14 de agosto de 2023 foi prorrogado o prazo de prolação da decisão arbitral, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, em virtude da interposição de períodos de férias judiciais.

9. O Tribunal Arbitral determinou, por despacho de 17 de agosto de 2023, que as partes se pronunciassem sobre a eventual existência da caducidade do direito de ação e decidiu relegar o conhecimento da exceção para a decisão arbitral. Paralelamente, foi dispensada a realização da reunião a que o artigo 18.º do RJAT alude, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais, previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT.

10. A Requerida apresentou alegações finais escritas em 4 de setembro de 2023, reiterando a posição assumida na Resposta.

POSIÇÃO DO REQUERENTE

11. O Requerente alega que a suprarreferida decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, mediamente, a liquidação de IRS (e de juros compensatórios) são ilegais, pois padecem do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito.

12. Vejamos, em concreto, os fundamentos:

- a. Ignora a informação transmitida, que prova, sem margem para dúvidas, que o

3.

Requerente estabeleceu no imóvel (prédio) de “partida” a sua habitação “própria e permanente”;

- b. A alteração do domicílio fiscal não implica, no caso *sub iudice*, a afetação do imóvel de “partida” a uma finalidade outra que não a de habitação “própria e permanente”;
- c. A aferição do requisito de afetação do imóvel de “partida” a uma certa finalidade não se deve cingir a uma análise estrita da respetiva afetação no preciso momento da venda;
- d. Releva, pelo contrário, para a análise do cumprimento dos requisitos ínsitos no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, a consideração de circunstâncias de facto concretas no que respeita à afetação dada ao imóvel;
- e. O requisito de afetação do imóvel de “partida” a habitação “própria e permanente” foi plenamente cumprido pelo Requerente.

13. Alega ainda que reinvestiu no âmbito do imóvel de destino 154 564,05 euros, na medida em que promoveu obras no referido imóvel, no montante de 29 564,05 euros.

14. Peticiona, por último, o reembolso da quantia correspondente à caução prestada no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2005..., no montante de 16 221,64 euros, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a prestação da caução até ao seu integral e efetivo pagamento.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

15. A Requerida defende que não se verificam as ilegalidades invocadas pelo Requerente.
16. Observa quanto ao direito à exclusão de tributação previsto no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, o seguinte:
- a. O imóvel de “partida”, na data da alinação, não se destinava a habitação “própria e permanente”, em concreto:
 - i. A residência “própria e permanente” traduz a ligação que uma pessoa tem com o local onde habita e reside. Ou seja, o local onde se confeccionam refeições, se recebem amigos ou família e se confraterniza, se pernoita, tudo com alguma regularidade;
 - ii. Contudo, o Requerente celebrou, em 1 de outubro de 2016, um contrato de arrendamento de um imóvel sito na ... (distinto do imóvel de destino), Lisboa, no qual se estipulou que se destinava a habitação;
 - iii. Paralelamente, inscreveu na declaração Modelo 3 de IRS, do ano de 2017, mais concretamente, no anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), quadro 6C, código 654, o montante de 7 500 euros;
 - iv. O código 654 respeita a “[i]mportâncias líquidas de subsídios ou participações oficiais, suportadas a título de rendas pagas pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua fração autónoma para fins de habitação permanente, quando referentes a contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado

pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de outubro, ou do novo Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro – alínea a) do n.º 1 do artigo 78.º-E, do Código do IRS”;

- v. O regime de exclusão, previsto no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, não se destina a beneficiar contribuintes quando estes auferirem rendimentos decorrentes da alienação de um bem imóvel e sim o de assegurar a habitação “própria e permanente “dos agregados familiares (não as diversas habitações passíveis de, por estes, serem utilizadas);

- vi. Os documentos juntos pelo Requerente respeitam a um imóvel em que este confessa que nele não residia e são compatíveis com as obras que decorriam no imóvel alienado;

- vii. Deste modo, não tendo o Requerente conseguido provar que o imóvel alineado em 2017 era a sua habitação “própria e permanente”, não poderá obter a vantagem de natureza fiscal em discussão – a exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.

17. QUESTÕES A APRECIAR

- (i) Se se verifica a caducidade do direito de ação;
- (ii) Se a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, mediatamente, a liquidação de IRS (e de juros compensatórios) são ilegais, por padecerem do vício de violação de lei, pois há direito: (i) à aplicação da exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º

- 5, do CIRS; e (ii) à consideração de 154 565,05 euros no âmbito do reinvestimento;
- (iii) Se o Requerente tem direito à restituição da quantia correspondente à “caução prestada”;
- (iv) Se a Requerida deve ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

II – FUNDAMENTAÇÃO

MATÉRIA DE FACTO

18. Factos com relevância para a apreciação da causa que se consideram provados

18.1 O Requerente adquiriu, em 22 de maio de 2009, a fração autónoma designada pela letra “D”, destinada a habitação, de um imóvel sito na ..., números..., ..., e..., Lisboa.

(Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 3)

18.2 Contraiu (o Requerente), na mesma data, um empréstimo, junto da Caixa Geral de Depósitos, no valor de 110 000 euros para financiar a referida aquisição. (Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 3)

18.3 A referida fração autónoma foi vendida, em 29 de junho de 2017, por 240 000 euros.

(Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 4)

18.4. O Requerente, desde a data de aquisição da fração até, pelo menos, 30 de setembro de 2016, nela pernoitava, fazia as suas refeições, recebia a família e amigos.

(Facto aceite pelo Requerente e Requerida)

18.5 O Requerente, após contrair casamento, em 3 de setembro de 2016, e mulher decidiram colocar a fração identificada em 18.1 no mercado, pois, nomeadamente, existiam queixas frequentes de barulho provenientes de um estabelecimento de dança.

(Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 6 e facto aceite pelo Requerente e Requerida)

18.6 Realizou, contudo, obras - instalação de soalho flutuante – no apartamento sito na Avenida ... com vista à sua alienação.

(Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 7 e facto aceite pelo Requerente e Requerida)

18.7 O Requerente e mulher celebraram contrato de arrendamento, com efeitos a partir de 1 de outubro de 2016, do prédio sito na Avenida ..., Lisboa, onde passaram a residir, perante as obras que decorriam no prédio sito na Avenida

(Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 8 e facto aceite pelo Requerente e Requerida)

18.8 O Requerente celebrou contrato-promessa de compra e venda do prédio sito na Avenida ..., no dia 8 de março de 2017.

(Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 4)

18.9 O montante do empréstimo em dívida, à data da celebração do contrato definitivo (29 de junho de 2017), era de 88 013,14 euros, valor pago com o produto da alienação do prédio.

(Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 4)

18.10 O Requerente, adquiriu com B... (sua mulher), um prédio a que corresponde a fração autónoma designada pela letra “J”, correspondente ao ..., sito na Avenida ... números..., ..., ..., ..., ..., ... e Praça ... números ..., ..., ..., e..., Lisboa, por 775 000 euros.

(Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 9)

18.11 Realizou as obras no prédio descrito no número anterior, no valor de 29 564,05 euros.

(Documentos junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 10)

18.12 O Requerente e sua mulher obtiveram um financiamento bancário de 650 000 euros com vista à aquisição do prédio descrito em 18.10.

(Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 9)

18.13 O Requerente apresentou três declarações Modelo 3 de IRS, referentes ao ano de 2017.

(PA)

18.14 Manifestou, na declaração Modelo 3 de IRS, entregue em 4 de julho de 2019 (referente ao ano de 2017), a intenção de reinvestir, sem recurso ao crédito, o montante de 151 524,63 euros (Anexo G), auferido com a realização; bem como, inscreveu no Anexo H, quadro 6C, código 654, 7500 euros.

(PA)

18.15 Da declaração descrita em 18.14 resultou a liquidação n.º 2019 ..., com um valor a receber de 6 231,88 euros.

(PA)

18.16 O Requerente não declarou o reinvestimento no prazo de 36 meses e, por isso, foi novamente liquidado o IRS do ano de 2017 (n.º 2021...), os juros compensatórios (n.º 2021...) e emitido documento de compensação n.º 2021..., no valor de 12 463,91 euros.

(PA)

18.17. O Requerente apresentou, em 2 de fevereiro de 2022, reclamação graciosa da liquidação de IRS n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, e da liquidação de juros compensatórios, com o n.º 2021... .

(PA)

18.18 A reclamação graciosa foi indeferida com os seguintes fundamentos:

Da leitura da petição apresentada e da análise aos documentos apresentados, em sede de audiência prévia, conclui-se que os mesmos não são suscetíveis de alterar o projeto de decisão, pelo que não assistirá razão ao reclamante.

De facto, não são o documentos ora remetidos que comprovam o reinvestimento, uma vez que não ficou comprovado que o imóvel alienado se destinava a habitação permanente do sujeito passivo, condição necessária para poder beneficiar da exclusão da mais-valia prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

A aferição da residência faz-se única e exclusivamente, após comunicação à Administração Tributária, sendo a mesma ineficaz enquanto não for comunicada (n.º 3 e 4 do art.º 19.º da LGT).

Efetivamente, quando se refere a habitação permanente tem de ser aquela que é fiscalmente relevante, ou seja, o domicílio fiscal conforme previsto no art.º 19.º da LGT, pois de outro modo não faria sentido este conceito estar expresso na lei.

Conforme refere Lima Guerreiro na LGT anotada, domicílio fiscal é, assim, um domicílio especial, pelo que se refere a um lugar determinado para o exercício dos direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias.

O fator relevante para o domicílio fiscal nas pessoas singulares é a residência habitual comunicada pelo contribuinte, entendido não como uma escolha arbitrária, mas como o efetivo domicílio fiscal, sendo este o mecanismo através do qual a Administração Fiscal tem a possibilidade do controlo das obrigações tributárias e por contrapartida possibilitar aos cidadãos o acesso a vantagens de natureza fiscal.

Na situação em apreço, o acesso às vantagens de natureza fiscal consubstanciava-se na exclusão de tributação de uma mais-valia, desde que estivesse reunido o pressuposto da habitação permanente.

Assim, considerando que não se verifica a condição do imóvel alienado ser de habitação própria e permanente, pressuposto necessário para a exclusão de tributação da mais-valia, fica prejudicado o conhecimento da questão no que respeita ao concreto valor do reinvestimento.

(PA)

18.19 A decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi disponibilizada ao Requerente, através do sistema “Via CTT”, no dia 19 de agosto de 2022.

(Documento junto pelo Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o número 1)

18.20 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 5 de dezembro de 2022 (Sistema informático do CAAD).

19. Factos não provados

19.1 Que foi prestada caução no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2005... .

Não existem quaisquer factos não provados com relevo para a decisão.

20. Fundamentação dos factos provados e não provados

O Tribunal Arbitral, quanto à matéria de facto, não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, nos quais se descreve a fonte utilizada para que se os dê como assentes.

O facto não provado emerge da circunstância de o Requerente não ter junto prova documental do que alega.

Não se deram como provadas, nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

21.MATÉRIA DE DIREITO

21.1 Questão da caducidade do direito de ação

O Tribunal Arbitral entendeu, por despacho de 17 de agosto de 2023, perante a matéria de facto constante no pedido de pronúncia arbitral e na resposta que, em tese, poder-se-ia verificar a caducidade do direito de ação. Vejamos.

O artigo 10.º, n.º 1, do RJAT dispõe o seguinte:

O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

- a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos números 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;*
- b) No prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos atos previstos nas alíneas b) e c) do artigo 2.º, nos restantes casos.*

A doutrina¹ anota, quanto ao prazo para solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, perante o indeferimento expresso de reclamação graciosa, que: “Hoje, os prazos para se pedir a apreciação da (i)legalidade de um ato tributário de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta, perante indeferimento de reclamação graciosa, seja ele expresso ou tácito, são idênticos: 90 dias para se requerer a constituição do tribunal arbitral e 3 meses para se impugnar judicialmente”. (o destaque é nosso)

¹ CARLA CASTELO TRINDADE, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – anotado, Almedina, 2016, p. 243.

O prazo para solicitar a constituição de Tribunal Arbitral (e apresentar o pedido de pronúncia arbitral), após o indeferimento expresso da reclamação graciosa é, assim, de noventa dias, artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Acrescenta ainda a referida autora²: “[o] prazo para entrega do pedido de constituição de tribunal arbitral é um prazo substantivo, da mesma forma que o é a entrega de uma qualquer petição inicial, mormente, de impugnação judicial”. E ainda que: “[t]em sido entendimento unânime na Doutrina e jurisprudência que à entrega do pedido de constituição de tribunal arbitral, à semelhança da entrega da petição inicial de impugnação judicial, é também aplicável o disposto na parte final da alínea e) do artigo 279.º do CC...”.³ Ou seja, nomeadamente, terminando o prazo ao domingo, transfere-se para o primeiro dia útil.

A apresentação de pedido de pronúncia arbitral, para além do termo final do referido prazo, consubstancia uma exceção – a intempestividade do pedido de constituição de Tribunal Arbitral (e do pedido de pronúncia arbitral).

A doutrina entende⁴, quanto à questão da consequência da intempestividade da petição, o seguinte:

A caducidade do direito de ação, em certos casos, no domínio do direito civil, importa a extinção do direito que se pretendia fazer valer em juízo, pelo que, se o tribunal entender que ocorre a caducidade, deverá absolver o réu do pedido, pois fica definitivamente resolvida entre as partes a questão da possibilidade de exercício do direito. Porém, no domínio dos processos de impugnação judicial, sendo o objeto do processo o ato de liquidação e havendo fundamentos de impugnação que não estão sujeitos a prazo, como é o caso da inexistência e dos vícios geradores de nulidade (artigo 102.º, n.º 3, do CPPT), parece que deverá entender-se que a ocorrência da caducidade do direito de impugnação com fundamento em determinado vício gerador de anulabilidade (só em relação a estes vícios há a possibilidade de caducidade do

² CARLA CASTELO TRINDADE, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – anotado, Almedina, 2016, p. 262.

³ CARLA CASTELO TRINDADE, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – anotado, Almedina, 2016, p. 263.

⁴ JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, p. 164.

direito de impugnação) não implica a extinção do direito de impugnação com fundamento em inexistência ou em vícios geradores de nulidade, pois o contribuinte estará sempre em tempo de os suscitar. (...) De qualquer forma, mais importante que a designação a atribuir à absolvição por caducidade do direito de impugnação é ter presente que, se for decidida a absolvição do pedido, o alcance da decisão será apenas o de obstar a que seja apreciado novamente o mesmo fundamento em impugnação judicial direta do ato de liquidação, não havendo obstáculo a que sejam invocados noutra impugnação judicial, fundamentos não invocados...

O Tribunal Arbitral acompanha a referida posição doutrinal, pois entende ser aplicável à arbitragem tributária.

O Requerente alega que a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa foi disponibilizada eletronicamente em 19 de agosto de 2022 e que, assim, por aplicação do artigo 39.º, n.º 10, do CPPT, considera-se notificado no décimo quinto dia posterior ao registo da disponibilização daquela. Isto é, no seu juízo, considera-se notificado no dia 6 de setembro de 2022 e, assim, o termo final do prazo de noventa dias ocorreu a 5 de dezembro de 2022. Vejamos.

No caso *sub iudice*, a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa foi disponibilizada na caixa postal eletrónica do Requerente no dia 19 de agosto de 2022, tendo o pedido de constituição de Tribunal Arbitral sido apresentado a 5 de dezembro de 2022. Assim, aplicando o artigo 39.º, n.º 10, do CPPT, o termo final do prazo dos noventa dias para apresentar o pedido de constituição de tribunal (e de pronúncia arbitral) é, de facto, o dia 5 de dezembro de 2022.

Ora, assim sendo, não se verifica a caducidade do direito de ação.

21. 2 Questão da violação do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS

O artigo 10.º, n.º 5, do CIRS prevê uma exclusão de tributação dos ganhos provenientes da alienação de imóvel destinado a habitação “própria e permanente” do sujeito passivo (ou do seu

agregado familiar) que sejam reinvestidos na aquisição de outro imóvel destinado à mesma finalidade (habitação “própria e permanente”) do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar), sendo a sua razão de ser a de “não onerar fiscalmente a efetivação do direito fundamental à habitação”⁵.

Na redação em vigor, à data dos factos, o artigo 10.º do CIRS, na parte relevante para o caso *sub iudice*, dispunha o seguinte:

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;

(...)

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

⁵ ANDRÉ SALGADO DE MATOS, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Instituto Superior de Gestão, 1999, p. 168.

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 doze meses após o reinvestimento;

(...)

7 - No caso de reinvestimento parcial do valor de realização e verificadas as condições estabelecidas no número anterior, o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondente ao valor reinvestido.

Interessa também destacar o disposto no artigo 19.º da Lei Geral Tributária (“LGT”):

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.

O artigo 10.º, n.º 5, do CIRS aplicar-se-á quando: (i) o imóvel alienado foi destinado a habitação “própria e permanente” do sujeito passivo ou do seu agregado familiar; (ii) o imóvel de “chegada” seja afeto à mesma finalidade; e (iii) o reinvestimento seja realizado no território nacional ou da União Europeia, dentro de determinados prazos e condições.

Como sustenta a doutrina⁶, os imóveis de “partida” e de “chegada” devem ser destinados a habitação “própria e permanente”. Qualquer outro destino de ambos, ou só de um deles, destrói as condições de aplicação da exclusão de incidência (tributação) em análise e, assim, a mais-valia realizada no imóvel de “partida” será tributável.

A questão que se coloca, no caso *sub iudice*, é: o imóvel de “partida” destinava-se a habitação “própria e permanente” e, como, tal aplicar-se-á a exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS?

O Requerente alega que a alteração do seu domicílio fiscal não implica, no caso concreto, a afetação do imóvel de “partida” a finalidade distinta da habitação “própria e permanente”, pelo contrário, a Requerida defende que o Requerente já não vivia no imóvel de “partida”, à data da alinação, há seis ou sete meses.

Constitui jurisprudência assente e que o Tribunal Arbitral acompanha que: (i) o conceito de habitação “própria e permanente” não coincide com o conceito de domicílio fiscal⁷; (ii) para efeitos de aplicação do regime de reinvestimento estatuído no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, 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 familiar⁸; e (iii) estando em causa a hermenêutica 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.⁹

⁶ JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, pp. 413-414.

⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de novembro de 2018, proferido no processo n.º 01077/11.9BESNT (01448/17); Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de julho de 2020, proferido no processo n.º 0114/15.2BELLE; e Decisão Arbitral de 20 de abril de 2021, proferida no processo n.º 225/2020-T.

⁸ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 8 de outubro de 2015, proferido no processo n.º 6685/13; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30 de setembro de 2020, proferido no processo n.º 373/17.6BESNT; e Decisão Arbitral de 20 de janeiro de 2021, proferida no processo n.º 159/2020-T.

⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de janeiro de 2017, proferido no processo n.º 0774/14; e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27 de janeiro de 2022, proferido no processo n.º 2648/10.6BELRS.

No caso *sub iudice* o problema coloca-se no imóvel de “partida”, não se relevando controvertida a habitação “própria e permanente” do imóvel de “destino”, assim, como sustenta a jurisprudência:

IV - O requisito da permanência na habitação, deve ser entendido no sentido de habitualidade e normalidade, mas sem qualquer cadência cronológica absoluta, impondo-se, apenas, para efeitos da exclusão tributária que o beneficiário aí organize as condições da sua vida normal e do seu agregado familiar, mas sem que uma intermitência, devidamente justificada, possa demandar e legitimar a tributação, arredando, per se, a aduzida exclusão. V – Da residência, necessária, intercalada em outra morada não pode inferir-se, que existe uma interrupção do nexo de ligação e de causalidade entre o “imóvel de partida” e o “imóvel de chegada”...¹⁰

Deste modo, como resulta do quadro fáctico, o Requerente, durante o período de novembro de 2016 a junho de 2017, fixou morada em imóvel distinto, pelo que importa apurar se tal circunstância tem aptidão para interromper o nexo de ligação e causalidade entre o imóvel de “partida” e o de “chegada”.

Se, durante um período de obras, para colocar o imóvel no mercado, esse nexo entre o imóvel de “partida” e o de “chegada” não é quebrado, importa analisar se o facto de o Requerente ter inscrito o montante de 7500 euros no quadro 6C, código 654, da declaração Modelo 3 de IRS tem essa aptidão.

A Requerida entende que sim, pois sustenta que o Requerente cumpriu a obrigação declarativa, reconhecendo que a sua habitação “permanente”, em 2017 (exercício da realização), respeitava àquela que conduziu ao pagamento do respetivo valor monetário, a título de rendas. Vejamos.

O artigo 78.º-E do CIRS tinha, à data do facto tributário, a seguinte redação:

¹⁰ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 2 de fevereiro de 2023, proferido no processo n.º 126/11.5BELRS.

1 - À coleta do IRS devido pelos sujeitos passivos é dedutível um montante correspondente a 15 % do valor suportado por qualquer membro do agregado familiar:

a) Com as importâncias, líquidas de subsídios ou participações oficiais, suportadas a título de renda pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua fração autónoma para fins de habitação permanente (o destaque é nosso), quando referentes a contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de outubro, ou do Novo Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro, até ao limite de 502 euros;

Os encargos com imóveis descritos no referido segmento normativo relevam para a determinação do imposto a pagar, desde que, naturalmente, se preencha a previsão normativa. Destaca-se, assim, o facto de o legislador exigir que: (i) as importâncias monetárias sejam suportadas a título de renda; (ii) de prédio urbano ou da sua fração autónoma; (iii) para fins de habitação “permanente”; e (iv) os contratos sejam celebrados ao abrigo do Regime do Arrendamento Urbano.

Deste modo, o legislador admite a dedução de encargos cuja operação (dedutibilidade) é, de algum modo, a concretização do direito fundamental à habitação¹¹, compreendendo-se, assim, a referência normativa a “permanente”.

Por conseguinte, no domínio do cumprimento da obrigação declarativa, anexo H, o preenchimento do quadro 6C, código 654 fica, de acordo com a Portaria n.º 385-H/2017, de 29 de dezembro, reservado para as “*Importâncias, líquidas de subsídios ou participações oficiais, suportadas a título de rendas pagas pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua*

¹¹ ANDRÉ SALGADO DE MATOS, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Instituto Superior de Gestão, 1999, p. 419.

fração autónoma para fins de habitação permanente, quando referentes a contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do Regime do Arrendamento Urbano...”.

No caso *sub iudice*, o Requerente, no âmbito do preenchimento da declaração Modelo 3 de IRS inscreveu, como resulta da matéria assente, no quadro 6C, com o código 654, o montante de 7 500 euros. Ou seja, se para efeitos da dedução à coleta declara que os 7500 euros que suportou no âmbito do contrato de arrendamento celebrado respeitam a uma habitação “permanente”, por outro, alega, para efeito da exclusão de tributação a que o artigo 10.º, n.º 5, do CIRS alude, que o imóvel de “partida” (e que alienou) constituía a sua habitação “própria e permanente”.

Revertendo o quadro interpretativo sufragado para o caso concreto, verifica-se que foi o próprio Requerente a assumir que a sua habitação “permanente” é aquela a que respeita o prédio arrendado e, como tal, não se verifica uma das condições previstas no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, o imóvel de “partida” se destinar a habitação “própria e permanente”.

O Tribunal Arbitral está obrigado, na interpretação a efetuar no caso *sub iudice*, a considerar a unidade do sistema jurídico e, em particular, do CIRS – artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil, artigo 11.º, n.º 1, da LGT e artigo 2.º, n.º 2, do RJAT, razão pela qual, não pode um sujeito passivo declarar que as rendas suportadas são para habitação “permanente” e, por outro lado, defender que o imóvel de “partida” também o era. O direito à habitação, fundamento teleológico da exclusão de tributação e, de certa forma, da concreta dedução à coleta é efetivado com a consideração fiscal das rendas suportadas.

Improcede, neste segmento, a pretensão anulatória do Requerente e, assim, mantém-se na ordem jurídica a liquidação de imposto impugnada.

21.3 Questão do valor do reinvestimento

Considerando que não se verificam os requisitos da exclusão de tributação, fica prejudicado o conhecimento desta questão.

21.4 Questão dos juros compensatórios

No que respeita aos juros compensatórios, o artigo 35.º, n.º 1, da LGT dispõe que: “São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.

No caso concreto, verifica-se umnexo de causalidade entre a conduta do Requerente e o atraso na liquidação do imposto, pelo menos a título de negligência. A conduta do Requerente é ilícita e merece censura, pois não se preenchiam as condições necessárias à aplicação da exclusão de tributação, prevista no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.

Não tendo sido invocados vícios autónomos em relação ao ato de liquidação de juros compensatórios, julga-se improcedente a pretensão anulatória.

21.5 Questão da restituição da quantia correspondente à “caução prestada” e de juros indemnizatórios

O Requerente alega que prestou uma caução de 16 221,64 euros no processo de execução fiscal n.º ...2005..., sucede que, como resulta do quadro fáctico assente, não se provou que tal tenha ocorrido, pelo que, improcede o pedido.

Paralelamente, a apreciação da condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios fica prejudicada pela solução alcançada, devendo o pedido ser julgado improcedente.

21.6 Conclusão

Improcede, assim, o pedido de anulação dos atos tributários objeto dos presentes autos, pois o Requerente não logrou provar que o imóvel de “partida”, à data da realização, correspondia à sua habitação “própria e permanente”, bem pelo contrário, apurou-se que, no exercício da realização, já o Requerente declarava para efeitos da dedução à coleta, prevista no artigo 78.º-E, n.º 1, do CIRS que a sua habitação “permanente” era distinta, pelo que, perante o supra exposto, é de manter as liquidações colocadas em crise no presente processo.

Improcede, ainda, o pedido de anulação da liquidação de juros compensatórios, face ao nexo de causalidade entre a atuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação, e a imputação da omissão, a título de negligência.

Deste modo, não tem o Requerente direito à restituição do imposto pago e improcede o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

III – DECISÃO

Termos em que se decide:

- (a) Julgar totalmente improcedente o pedido de anulação da correção de IRS efetuada, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação n.º 2021..., incluindo os juros compensatórios (liquidação n.º 2021...);
- (b) Julgar improcedente o pedido de restituição da quantia correspondente à caução prestada, com as legais consequências;
- (c) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios;
- (d) Condenar o Requerente no pagamento integral de custas arbitrais.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 12 463,91 euros, nos termos do artigo 97.º - A do CPPT, aplicável por força do disposto no 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 (“RCPAT”).

CUSTAS

Custas no montante de 918 euros, em conformidade com o RCPAT e a Tabela I a este anexa e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, a cargo do Requerente.

Notifique.

Lisboa, 25 de setembro de 2023

O árbitro,

Francisco Nicolau Domingos