

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 407/2023-T

Tema: IRS – Artigo 10.º n.º 5 (Reinvestimento de Mais-Valias Imobiliárias) e artigo 51.º (Despesas e Encargos); Convenção entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos para Evitar a Dupla Tributação (Resolução da Assembleia da República n.º 62/2000) – artigo 15.º (Profissões dependentes).

Sumário:

1 – Para efeitos de aplicação da regra de exclusão de tributação prevista no artigo 10.º n.º 5 do CIRS, “*o conceito de habitação própria permanente não equivale ao conceito de domicílio fiscal*”. Contudo, ainda que não fosse de se considerar como provado que a Requerente tem efetivamente a sua habitação própria e permanente no imóvel transmitido, bastaria que o agregado familiar da Requerente (o seu marido) tivesse habitação própria e permanente no imóvel (o que é o caso) para que fosse aplicável à Requerente o no artigo 10.º n.º 5 do CIRS.

2 – Por aplicação do artigo 15.º n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos para Evitar a Dupla Tributação (Resolução da Assembleia da República n.º 62/2000), são tributados exclusivamente no Estado de residência (in casu, Países Baixos) os rendimentos de trabalho dependente pagos a um sujeito passivo residente naquele Estado. Para que os rendimentos fossem tributáveis em Portugal, a AT teria de ter cumprido o ónus da prova de que a Requerente exerceu a sua atividade profissional em Portugal.

3 – Não podem ser consideradas para efeitos de aplicação do artigo 51.º do CIRS as despesas suportadas com elementos autonomizáveis que não passam a fazer parte integrante do imóvel (eg. as despesas com eletrodomésticos encastráveis e com árvores e plantas decorativas). Já devem ser consideradas para efeitos de aplicação da norma, por passarem a estar integradas no mesmo, as despesas com trabalhos de construção de jardim e arranjos exteriores no imóvel alienado no montante total de EUR 3 879,72.

4 – As despesas com publicitação de anúncios em diversas entidades não podem ser consideradas nos termos do artigo 51.º do CIRS, sem que fique demonstrado que as mesmas inseparáveis e indissociáveis da efetiva alienação tributada.

DECISÃO ARBITRAL

A Signatária, Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso foi designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, o qual foi constituído em 14 de agosto de 2023.

I. Relatório

1. **A...**, casada, portadora do cartão de cidadão n.º ..., emitido pela República Portuguesa, válido até 18/07/2028, com o NIF ..., residente na Rua ..., n.º ..., freguesia de ..., ...-... Viana do Castelo (**doravante, Requerente**), apresentou no dia 5 de junho de 2023 pedido de pronúncia arbitral (PPA), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (**doravante, Requerida ou AT**).

O PPA tem por objeto “o ato de indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado em 05.01.2023, e a própria liquidação (doravante *Liquidação*) em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2022..., referente ao ano de 2021, com data de 12.08.2022, no montante de € 55.499,60 (cinquenta e cinco mil e quatrocentos e noventa e nove euros e sessenta cêntimos), por violação de lei” (doravante, ato impugnado).

O pedido formulado no PPA foi o seguinte:

“Nestes termos, deve ser julgado procedente por provado o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação dos atos tributários sub judice, nomeadamente da liquidação de IRS ora impugnada, e devolução de todos os montantes pagos a título de IRS pela Requerente, acrescidos de juros indemnizatórios à Requerente, à taxa anual fixada, desde o pagamento daquele imposto até efetivo reembolso, com fundamento em pagamento indevido da prestação

2.

tributária, tudo com as demais consequências legais”.

Em suma, a Requerente alega:

(i) Que deveria ter sido aplicado o regime do reinvestimento, previsto no artigo 10.º n.º 5 al. do CIRS (*“que exclui de tributação os ganhos provenientes de transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, pois a Requerente manifestou a intenção de reinvestimento na Modelo 3 de IRS em que declarou o ganho de mais-valias”*), porque o marido da Requerente morou permanentemente no imóvel desde janeiro de 2020 até à data de venda do imóvel, e *“a direção do agregado familiar, a direção da vida em comum da Requerente, do seu filho, e do seu marido, incumbia a este último, estando centrada a sua vida familiar no imóvel em causa”*;

(ii) A Requerente auferiu rendimentos de trabalho dependente (Categoria A) entre setembro de 2021 e dezembro de 2021, pagos por uma entidade portuguesa (com residência fiscal em Portugal) e enquanto a Requerente ainda tinha residência nos Países Baixos. Entende a Requerente que por aplicação do artigo 15.º do Acordo de Dupla Tributação celebrado entre Portugal e a Holanda (*“Convenção entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital”* (Resolução da Assembleia da República n.º 62/2000)) esse rendimento de trabalho dependente deveria ter tributado exclusivamente na Holanda (país de residência fiscal da Requerente);

(iii) Vício de violação de lei por violação do artigo 51.º do CIRS:

(iii.1) As despesas suportadas com eletrodomésticos encastráveis (fatura da Radio Popular e fatura da Worten) *“terão que se considerar os referidos custos como de valorização com os imóveis e, portanto, encargos com a valorização dos mesmos nos termos e para os efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do Código de IRS”*, uma vez que reportam-se a despesas com aquisição de eletrodomésticos encastráveis, tendo sido integrados nos imóveis foram repercutidos no valor de venda dos mesmos. *“Acontece que, esse valor de venda/realização dos imóveis – com o conseqüente aumento por via da incorporação dos ditos eletrodomésticos – foi o valor que a AT teve por subjacente à tributação da mais valia, ou seja, indissociável da valorização inerente pela incorporação dos ditos eletrodomésticos que a mesma acabou por não admitir como*

custos de construção ou mesmo de valorização daqueles para efeitos de dedução no apuramento da mais valia, Exercício esse que posterga em definitivo o princípio da tributação pelo rendimento real e dispensa intoleravelmente o princípio da capacidade contributiva”;

(iii.2) As despesas suportadas com plantas e a relva adquiridas, integradas nos jardins dos dois imóveis vendidos, bem como as despesas referentes à compra e instalação de uma pérgola, defende a Requerente que *“valorizaram economicamente os referidos imóveis e influenciaram (elevando) diretamente o seu valor de venda, E deveriam ter sido considerados como integrando o conceito de valorização previsto no artigo 51.º do CIRS”* e ;

(iii.3) As despesas suportadas com publicação dos respetivos imóveis em plataforma de publicitação de venda dos mesmos, *“tais despesas foram necessárias para a venda dos imóveis. Além disso, tais despesas com plataformas de publicitação de venda de imóveis online tratam-se de despesas similares, em tudo, às comissões referentes às mediadoras imobiliárias, despesas pacificamente aceites como necessárias à alienação nos termos do artigo 51.º do CIRS”*.

2. O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 05 de junho de 2023 e foi automaticamente notificado à Requerida.
3. A Requerida não procedeu à nomeação de Árbitro, pelo que, em 25 de julho de 2023, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a Signatária como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular, tendo a mesma comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 25 de julho de 2023 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo as mesmas manifestado vontade de recusar a designação do Árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em **14 de agosto de 2023**.

6. Em 16 de agosto de 2023, a Requerida veio juntar aos autos o seguinte despacho:

“A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, demandada nos autos supra identificados, em que é Requerente A..., com o NIF..., vem informar que por despacho da Subdiretora-geral de 2023-08-04, foi revogado parcialmente o ato impugnado nos presentes autos, conforme documento que se anexa”.

7. A Requerida veio, na mesma data, juntar aos autos o despacho de revogação parcial que, no que respeita especificamente à parte revogada do ato tem o seguinte teor:

“iii) Apesar disso, vem a requerente alegar que o seu agregado familiar (mais concretamente, o marido) tinha a habitação própria e permanente no imóvel alienado.

Ora, efetivamente, a norma legal (transcrita supra) refere expressamente a “habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar” (sublinhado nosso).

À data da alienação do imóvel, o número 4 do art.º 13º do CIRS determinava que:

“4 - O agregado familiar é constituído por:

a) Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, ou os unidos de facto, e os respetivos dependentes;”.

Por sua vez, o n.º 2 do mencionado artigo estabelecia que:

“2 - Quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, sem prejuízo do disposto relativamente aos dependentes, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta.

Consultada a declaração de rendimentos Mod 3 referente ao ano fiscal de 2021, entregue pela requerente em 2022AGO12, verifica-se que a mesma indicou como estado civil “casado”, embora não tenha optado pela tributação conjunta, tendo indicado o NIF do cônjuge no quadro 6A (agregado familiar).

Estará, pois, justificada a existência de agregado familiar.

Além disso, o n.º 12 do artigo 13º do Código do IRS, estabelece que “o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo,

apresentar prova em contrário”.

E, por outro lado, a Autoridade Tributária, diversamente do que sucedeu no caso da requerente, aceitou o facto de o marido da requerente estar a declarar a intenção de reinvestimento da mais-valia obtida com a alienação da sua habitação própria e permanente, tanto que na liquidação de IRS resultante da declaração de substituição entregue pelo marido da requerente em 2022AGO12 (liquidação n.º 2022...), é indicado um rendimento global de 61.510,51 € e um valor a pagar de 11.690,75 €.

Ou seja, a Autoridade Tributária, na prática, procedeu à suspensão da tributação até à concretização do próprio reinvestimento (no que ao marido da requerente diz respeito).

Em conformidade com o exposto, deverá ser reconhecido à requerente o direito à exclusão da tributação dos rendimentos de mais-valias (suspendendo-se a tributação até à concretização do reinvestimento).

(...)

IV – Conclusão

Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que deverá ser concedido provimento parcial ao solicitado (conforme ponto iii) supra), indeferindo-se as restantes solicitações. Face aos elementos constantes dos autos e tendo em conta o que antecede, estarão reunidos os requisitos para que possam ser atribuídos juros indemnizatórios relativamente aos montantes indevidamente pagos pela requerente.

V – Proposta de decisão

Por tudo o exposto, propõe-se que seja alterada a liquidação n.º 2022..., referente ao IRS do ano fiscal de 2021. Deve remeter-se esta informação à DSCJC (não se remetendo o processo administrativo porque, conforme referido no ponto III supra, foi solicitada a sua remessa diretamente para a DSCJC)”.

O requerimento e o despacho de revogação parcial do ato impugnado foram ambos notificados à Requerente em 16 de agosto de 2023.

8. Em 21 de agosto de 2023, foram proferidos dois despachos arbitrais, ambos notificados na mesma data:

“Notifique o dirigente máximo do serviço da administração tributária, nos termos do

artigo 17.º n.º 1 e n.º 2 do RJAT, para:

(i) apresentar resposta;

(ii) requerer, querendo, a produção de prova adicional; e

(iii) remeter cópia do processo administrativo (na falta de remessa é aplicado o disposto no artigo 110.º n.º 5 do CPPT).

Prazo: 30 dias”; e

“Face ao despacho de revogação parcial junto aos autos pela Requerida, notifique-se a Requerente para se pronunciar sobre se mantém interesse no prosseguimento dos autos.

Prazo: 10 dias”.

9. Em 28 de agosto de 2023, a Requerente veio aos autos apresentar requerimento a informar que “apesar do despacho de revogação parcial proferido pela Requerida, a Requerente não obteve a plena satisfação da sua pretensão, pelo que não desiste do pedido relativamente à parte não revogada do ato impugnado”.

10. Em 22 de setembro de 2023, a Requerida veio aos autos juntar o processo administrativo e apresentar Resposta, defendendo que:

(i) No que respeita à exclusão de tributação prevista no artigo 10.º n.º 5 do CIRS, o imóvel alienado não era “habitação própria e permanente” da Requerente (que era residente fiscal na Holanda);

(ii) No que respeita aos rendimentos da categoria A, “não havia indicações sobre o local do exercício de funções em relação ao trabalho exercido para a empresa com sede em Portugal. Ora, conforme estabelece a parte final do n.º 1 do artigo 15º da Convenção, sendo o emprego exercido em Portugal, as remunerações podem ser cá tributadas. Acresce que, conforme resulta do disposto no artigo 24º da referida Convenção, a eliminação da dupla tributação caberá aos Países Baixos. Como tal, não se reconhecem os vícios apontados pela requerente à tributação dos rendimentos da categoria A. Aliás, se assim não fosse correr-se-ia o risco de, por um lado os rendimentos não serem tributados em Portugal e, pelo outro, também não serem tributados nos Países Baixos (de acordo com o disposto no artigo 24º da Convenção), sendo que, o que se pretende é a eliminação da dupla tributação e não a total ausência de tributação”;

7.

(iii) No que respeita à aplicação do artigo 51.º do CIRS, começando pelos encargos com a valorização dos bens “*Estão afastadas assim da norma a realização de despesas que não aumentem o valor intrínseco do imóvel, bem como aquelas que não integram de modo definitivo o imóvel (como, por exemplo, mobiliário ou eletrodomésticos) e, ainda as obras de conservação ordinária (por exemplo, substituições de lâmpadas ou pintura do imóvel) e as de conservação extraordinária, decorrentes de situações pontuais e esporádicas, mas igualmente necessárias, como a substituição de janelas, portas ou telhados danificados, ou a substituição do pavimento*”; “*Entende-se assim que o artigo 51º alínea a) do Código do IRS apenas contempla as benfeitorias uteis, ou seja, aquelas obras de melhoramento que não estão numa relação de autonomia em relação ao imóvel em causa, mas antes se incorporam no mesmo, aumentando o seu valor intrínseco e que têm apenas o intuito de valorizar o bem, caracterizando-se pela sua desnecessidade. E, tem entendido a Direção de Serviços do IRS que "... os encargos passíveis de resultar numa valorização do bem, são aqueles que podem ser refletidos na matriz (através da entrega de uma declaração por motivo de "prédio melhorado, modificado, reconstruído"), pois só assim será possível a Administração Tributária estabelecer uma relação entre os encargos suportados e o aumento no valor do bem.*””. Assim, a AT exclui do âmbito de aplicação do artigo 51.º do CIRS as despesas declaradas pela Requerente com os eletrodomésticos encrustados, e as despesas com plantas e a relva adquiridas, integradas nos jardins dos dois imóveis vendidos;

No que respeita às despesas suportadas com publicação dos respetivos imóveis em plataforma de publicitação de venda dos mesmos, entende a AT “*Consultados os autos de reclamação graciosa, verifica-se que foram aceites os valores de 26.596,00 € (imóvel U-...) e 27.035,20 € (imóvel U-...) a título de comissão imobiliária. Esses são os valores que constam de documentos que cumprem as disposições legais aplicáveis, bem como as instruções sobre o mesmo assunto. Ou seja, as despesas com as comissões imobiliárias na alienação dos imóveis já foram aceites. Ora, tendo em conta os elementos apresentados pelo aqui requerente (documentos 78 a 83) não poderiam os valores constantes dos mesmos ser considerada para efeitos de acréscimo ao valor de aquisição do imóvel como despesas com a mediação imobiliária. Acresce que, nos termos do disposto no 4 do artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT), as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da*

Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica”.

11. Em 29 de setembro 2023, o Tribunal proferiu despacho com o seguinte teor:

“Notifique-se a Requerente para dizer se mantém interesse nas declarações de parte e na prova testemunhal requeridas na PI, tendo em consideração (i) a revogação parcial do ato pela AT e (ii) o teor da Resposta da AT e do processo administrativo.

Prazo: 10 dias”.

12. A Requerente veio responder ao referido despacho em 16 de outubro de 2023, informando os autos que: *“mantém interesse nas declarações de parte e na prova testemunhal requeridas na sua petição inicial, para prova, nomeadamente, do alegado nos seus artigos 58 a 60, 75 a 77, 84 a 88, e 91 a 94”.*

13. Em 20 de outubro de 2023, foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor:

“Agenda-se para dia 27 de novembro às 10h00 a reunião do artigo 18.º do RJAT.

Em primeiro lugar será inquirida a testemunha arrolada, e em segundo lugar terá lugar a tomada de declarações do legal representante da Requerente.

Uma vez que tanto a testemunha arrolada como a própria Requerente estão sedeadas no Norte do País, a presente reunião terá lugar por meios telemáticos (Zoom), podendo o legal representante da Requerente bem como a testemunha arrolada, se assim o entenderem, estar presentes a partir das instalações do CAAD no Porto.

Notifique-se nos termos do artigo 151.º n.º 2 do CPC”.

14. Em 24 de novembro de 2023, a Mandatária da Requerente veio aos autos apresentar o seguinte requerimento:

“tendo sido notificada do agendamento, para o próximo dia 27.11.2023 pelas 10h00 de diligência de “reunião” nos termos do artigo 18 do RJAT, e que a mesma “terá lugar por meios telemáticos”, Vem, para efeitos da sua intervenção na “reunião” através de meios de comunicação à distância, em plataforma Webex, indicar o seu email, a saber: ...@adv.oa.pt. Mais solicita o envio de link de acesso à reunião na referida plataforma”.

15. Também em 24 de novembro de 2023, a Requerente veio aos autos apresentar o seguinte requerimento:

“Sucedede que, através de contacto mantido com o CAAD apurou que, afinal, a sua audição bem como a inquirição da testemunha que indicou será presencial, a não ser que seja solicitado que tal tenha lugar através de meios telemáticos. Ora, acontece que, tanto a Requerente como a testemunha por si indicada residem no concelho de Viana do Castelo, pelo que a deslocação às instalações do CAAD no Porto para a sua audição lhes causará enormes transtornos e embaraços, sobretudo porque tem duas crianças de tenra idade a cargo. Assim, vem pelo presente solicitar-se a V. Exa. que a inquirição da testemunha indicada pela Requerente bem como a tomada de declarações da própria Requerente tenham lugar através de meios telemáticos (plataforma Webex), indicando para o efeito os seguintes contactos:

- Requerente A..., email: ...@gmail.com*
- Testemunha B..., email: ...@gmail.com”.*

16. Ainda em 24 de novembro de 2023, foi proferido o seguinte despacho arbitral:

“Indefere-se o requerimento apresentado pela Requerente no dia de hoje (24 de novembro), pedindo a inquirição das testemunhas por meios telemáticos (Webex), dado que:

(i) a Requerente não alega fundamentos válidos, ou base legal que permita ao Tribunal deferir o requerido;

(ii) A prova testemunhal, bem como as declarações de parte, devem ser prestadas num ambiente que permita ao Tribunal ter a certeza que não há interferências ou situações que possam por em causa a fluidez da prova; e

(iii) estamos a um fim de semana da data agendada para a realização da audiência, o que não permite ao Tribunal notificar e conceder prazo à Requerida para se pronunciar sobre o requerimento apresentado pela Requerente”.

17. Em 27 de novembro de 2023, no dia agendado para a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, a Requerente apresentou o seguinte requerimento:

“Conforme anteriormente transmitido no requerimento apresentado em 24.11.2023, e em face do douto despacho de 20.10.2023, a Requerente assumiu que tanto a própria como a testemunha que indicou seriam ouvidas através de meios telemáticos sem necessidade de requerer tal – sendo que, entretanto, veio a ser confrontada com essa necessidade.

Nessa sequência, e após requerimento nesse sentido, foi a Requerente notificada em 24.11.2023 do indeferimento do “requerimento apresentado pela Requerente no dia de hoje (24 de novembro), pedindo a inquirição das testemunhas por meios telemáticos (Webex)”.

Acontece que, tanto a Requerente como a sua testemunha não têm condições de se deslocar às instalações do CAAD no Porto no dia 27.11.2023 pelas 10h00, quer por motivos relacionados com a distância da sua residência face ao mesmo e quer por terem a seu cargo duas crianças de tenra idade, nomeadamente uma bebé de meses, e não disporem de familiares nas proximidades com quem as possam deixar. Pelo que, em face do douto despacho que indeferiu a sua pretensão, não resta outra alternativa à Requerente que não a prescindir das suas declarações de parte e da inquirição da sua testemunha.

Assim, a Requerente vem informar V. Exa. que prescinde das suas declarações de parte e da inquirição da testemunha por si indicada.

Em face do exposto, para efeitos de intervenção da própria Requerente (e já não para prestar declarações de parte) na reunião a que alude o artigo 18.o do RJAT através de meios telemáticos, em plataforma Webex, a Requerente vem indicar o seu email, a saber: ...@gmail.com”.

18. No dia 27 de novembro de 2023 foi realizada a reunião do artigo 18.º do RJAT, tendo estado presentes a mandatária da Requerente e a jurista em representação da Diretora-Geral da AT. O Tribunal *(i)* notificou a Requerente e a Requerida para por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, sendo que o prazo para a Requerida começará a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente ou do termo do prazo a esta concedido; *(ii)* em cumprimento do artigo 18.º n.º 2 do RJAT, designou até ao dia 14-02-2024 para efeito de prolação da decisão arbitral; *(iii)* solicitou às partes o envio das peças processuais em formato word; e *(iv)* advertiu a Requerente que até 10 dias antes da data fixada para a prolação da decisão arbitral, deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente,

nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

19. Ainda em 27 de novembro de 2023, a Requerente veio aos autos juntar a taxa arbitral subsequente, e em 11 de dezembro de 2023, veio juntar aos autos as suas Alegações;

20. Em 20 de dezembro de 2023, a Requerida veio também juntar aos autos as suas Alegações.

II. Saneamento

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º n.º 2 do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе apreciar e decidir.

III. Matéria de Facto

III.1 Factos Provados

1. A Requerente apresentou a sua declaração de IRS (Modelo 3 de IRS) referente aos rendimentos obtidos no ano de 2021 dentro do prazo legal para o efeito;
2. Na referida declaração, a Requerente indicou o seu estatuto de não residente, o estado civil de casada com o sujeito passivo com o NIF..., sem opção pela tributação conjunta, e identificou um dependente com o NIF...;
3. No Anexo A da referida declaração, declarou rendimentos de trabalho dependente no montante de € 24.426,16, pagos pela entidade empregadora com o NIF ... com

residência fiscal em território nacional, com retenção na fonte no valor de € 7.594,00 e contribuições para a Segurança Social no valor de € 2.686,88;

4. No Anexo G, a Requerente declarou as mais valias relativas a alienações de dois imóveis ocorridas em 2021:

a) [4001] *Alienação do bem ...-U-... – 50%*

Valor de realização – 2021.03 – 272.500,00€

Valor de aquisição – 2019.11 – 128.794,92€

Despesas e encargos – 18.594,43€

b) [4002] *Alienação do bem ...-U-... (tendo-se indicado por lapso na declaração o artigo U-812) – 50%.*

Valor de realização – 2021.08 – 262.000,00€

Valor de aquisição – 2021.06 – 164.816,65€

Despesas e encargos – 18.768,78€

5. Também no Anexo G, a Requerente declarou que, relativamente à mais valia referente ao prédio U-... [4001]:

- “[5005] *o valor em dívida do empréstimo à data da alienação ascendia a 97.239,51€*”;

- “[5006] *pretendia reinvestir a totalidade do valor de realização (272.500,00€)*”;

- “[5007] *já tinha reinvestido, nos 24 meses anteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito), 66.120,50€*”;

- “[Q5A1] *o imóvel objeto de reinvestimento correspondia ao ...-R-930*”.

6. Esta referida declaração foi selecionada para análise da divergência «*Residência do titular diferente do imóvel objeto do reinvestimento e/ou comprovação dos valores de empréstimos ou de valores de reinvestimento declarados.*»;

7. Tendo a Requerente apresentado, em 13.07.2022, a sua justificação dizendo:
“Foi alienado o imóvel indicado no campo 4001, que servia de habitação própria permanente do agregado familiar (NIF ...) do sujeito passivo, e o valor de realização será reinvestido na construção de outro imóvel para habitação própria permanente no terreno artigo 930 cujo valor de aquisição foi declarado no campo 5007. A respetiva escritura encontra-se no documento enviado para o campo 5007.”
8. E, em 12.08.2022, a Requerente veio a apresentar declaração de substituição – com o número de identificação ...-2021-...;
9. Nesse seguimento, a AT manifestou posição no sentido de que,
“A liquidação resultante das declarações apresentadas foi efetuada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 76º do CIRS, com a aplicação das normas legais vigentes, designadamente, sem aplicação do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 43º do CIRS, e sem considerar qualquer intenção de reinvestimento.”, pois, sustenta a mesma AT,
“Com efeito, em princípio, apenas relevará o reinvestimento em caso de mais valias relativas à transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente (HPP), sendo que o imóvel alienado não se presumia a HPP da reclamante, por se tratar de um não residente.”
10. Ora, a liquidação de imposto emitida pela AT na sequência das declarações de IRS apresentadas, liquidação com o n.º 2022..., no montante de € 55.499,60, foi notificada à Requerente e **paga** pela mesma;
11. Sucede que, não se conformando a Requerente com o ato de liquidação de imposto em questão, apresentou em 01.11.2022 reclamação graciosa da “Liquidação” (processo n.º ...2022...), expendendo a sua argumentação em torno de três questões principais, e requerendo:

“1. Seja aceite a declaração de reinvestimento das mais-valias resultantes da alienação do imóvel referido no campo 4001, e removida a tributação correspondente;

2. A mais-valia do campo 4002 seja tributada em 28% sobre 50% do seu valor;

3. Não englobamento dos rendimentos de categoria A, sendo as retenções sofridas sujeitas a reembolso.”

12. Nessa sequência, foi a Requerente notificada em 16.11.2022 para exercer o seu direito de audição prévia, tendo sido anexado o projeto da decisão;

13. Direito de audição prévia esse que veio a exercer em 01.12.2023;

14. Após o exercício do seu direito de audição prévia, foi proferido em 06.12.2022 *“despacho de Deferimento Parcial”* pelo Diretor de Finanças da Direção de Finanças de ..., notificado à Requerente em 07.12.2022, tendo sido decidido que:

“a) devem manter-se os rendimentos de trabalho dependentes declarados;

b) não se reconhece à reclamante o direito ao afastamento da tributação das mais valias por reinvestimento nos termos do nº 5 do artigo 10º do CIRS;

c) deve ser reconhecido à reclamante o direito à aplicação do disposto na alínea b) do nº2 do artigo 43º do CIRS à mais valia apurada, considerando as correções propostas;

d) a declaração apresentada deverá ser corrigida:

i. quanto aos valores de aquisição:

4001 – 2019.11 – 126.861,87€

4002 – 2021.03 -164.227,66€

ii. quanto aos valores de despesas e encargos:

4001 – 16.474,77€

4002 – 16.094,40€”

-
15. Posteriormente, em 05.01.2023, a Requerente apresentou recurso hierárquico (Procedimento N.º : ...2023...) do referido “*despacho de Deferimento Parcial*”, resumindo as suas pretensões no:
- “*Reconhecimento de que o seu agregado familiar tinha habitação própria e permanente no prédio urbano ...-U-... do campo 4001, pelo que a Requerente deve poder beneficiar do regime de isenção de tributação de mais-valia por força do reinvestimento, nos termos do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS*”;
 - “*Não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente obtidos e tributáveis (e tributados) nos Países Baixos e promoção da devolução das retenções na fonte indevidas no montante de € 7.954,00, sob pena de violação directa do artigo 15 do ADT entre Portugal e os Países Baixos*”; e
 - “*Aceitação dos valores de aquisição e despesas e encargos ao abrigo do artigo 51.º CIRS, submetidos pela Requerente para os campos 4001 e 4002 mas indeferidos em sede de reclamação graciosa.*” .
16. Sendo que, deste recurso hierárquico apresentado, não foi, até à presente data, notificada de qualquer decisão, pelo que, esgotado que está o tempo de decisão legalmente previsto, se presume o seu indeferimento tácito;
17. Foi celebrado contrato de prestação de serviços entre a empresa C... S.A. e o marido da Requerente (B...) que na cláusula terceira n.º 1 refere que “*O Consultor executará os serviços contratados à distância, em Portugal, na sua residência ou noutra local por si escolhido, através de meios informáticos e de telecomunicações, sem prejuízo do disposto no número 2*” e o n.º 2 da mesma cláusula refere: “*2. Ocasionalmente, os serviços poderão ter de ser executados nas instalações da C... em Lisboa ou no Porto, ou nas instalações da D... em Utrecht na Holanda, sendo o concreto período de permanência nas instalações da C... ou da D... definido por acordo das partes*”;

18. Em 16 de agosto de 2023 a AT proferiu despacho de revogação parcial do ato impugnado, o qual se dá por integralmente reproduzido, realçando-se o seguinte excerto:

(i) “Consultada a declaração de rendimentos Mod 3 referente ao ano fiscal de 2021, entregue pela requerente em 2022AGO12, verifica-se que a mesma indicou como estado civil “casado”, embora não tenha optado pela tributação conjunta, tendo indicado o NIF do cônjuge no quadro 6A (agregado familiar). Estará, pois, justificada a existência de agregado familiar”; e

(ii) “a Autoridade Tributária, diversamente do que sucedeu no caso da requerente, aceitou o facto de o marido da requerente estar a declarar a intenção de reinvestimento da mais-valia obtida com a alienação da sua habitação própria e permanente, tanto que na liquidação de IRS resultante da declaração de substituição entregue pelo marido da requerente em 2022AGO12 (liquidação n.º 2022...), é indicado um rendimento global de 61.510,51 € e um valor a pagar de 11.690,75 €.

Ou seja, a Autoridade Tributária, na prática, procedeu à suspensão da tributação até à concretização do próprio reinvestimento (no que ao marido da requerente diz respeito).

Em conformidade com o exposto, deverá ser reconhecido à requerente o direito à exclusão da tributação dos rendimentos de mais-valias (suspendendo-se a tributação até à concretização do reinvestimento)”.

III.2 Factos não Provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide.

III.3 Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que 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 (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e 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).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo, não havendo controvérsia sobre eles.

IV. DA APRECIÇÃO JURÍDICA

A primeira questão que cumpre analisar é se a Requerente, apesar de ser residente fiscal nos Países Baixos, pode beneficiar da regra de exclusão de tributação prevista no artigo 10.º n.º 5 do CIRS. O artigo 10.º n.º 5 do CIRS, na versão em vigor à data da constituição do facto tributário (2021), tinha a seguinte redação:

“5 - São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

b) O reinvestimento previsto na alínea anterior seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização;

c) O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação;

d) (Revogada)”.

No PPA, a Requerente alega que o imóvel em causa nos autos era, desde janeiro de 2020, a habitação própria e permanente do marido da Requerente, e alega ainda que o referido imóvel era onde estava centrado o exercício da direção de vida em comum da Requerente, marido e filho, isto é, do agregado familiar. A AT não impugna esta factualidade, alegando apenas que em 2021 (data da alienação do imóvel) a Requerente era residente fiscal no Estrangeiro (nos Países Baixos); facto que leva a AT à conclusão de que “*o imóvel não era a sua [da Requerente] habitação própria e permanente*”.

Ora, conforme resulta do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 14/11/2018 no processo n.º 01077/11.9BESNT 01448/17, “*o conceito de habitação própria permanente não equivale ao conceito de domicílio fiscal*”:

“No supra transcrito n.º 5 do art. 10.º do CIRS explicita-se que não estão sujeitos a imposto os ganhos provenientes de transmissão de imóvel destinado a habitação própria e permanente, seja do sujeito passivo, seja do agregado familiar deste (daqui decorrendo que a habitação própria permanente do sujeito passivo – que é o que releva para este efeito – poderá ser distinta da do seu agregado familiar), não se equiparando, portanto, o conceito de habitação própria permanente ao conceito de domicílio fiscal. Sendo que também o n.º 6 do mesmo normativo, relevando a necessidade de afectação do imóvel a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, não refere o domicílio fiscal.

E a tal conclusão não obsta o disposto nos n.ºs 1 a 3 do art. 19.º da LGT (ineficácia da mudança de domicílio enquanto não for comunicada à AT), em que se permite que a AT continue a considerar o contribuinte residente no domicílio que, porventura, já tenha abandonado (sem prejuízo, ainda assim, do disposto no n.º 6 – rectificação oficiosa do domicílio

fiscal do respectivo sujeito passivo, se tal decorrer dos elementos ao dispor da AT). É que aqui estamos no âmbito dos pressupostos da incidência do imposto, que não serão afectados por tal presunção.

Aliás, diferentemente do que se verifica neste âmbito do rendimento sujeito a IRS, para efeitos do IMI e de isenção (Que não poderá equiparar-se à exclusão tributária aqui em questão.) ali prevista, tratando-se de um benefício fiscal objectivo ("propter rem"), a lei expressamente consigna (n.º 9 do art. 46.º do EBF) que «para efeitos desse artigo» se considera «ter havido afectação dos prédios ou partes de prédios à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se aí se fixar o respectivo domicílio fiscal». Mas, ainda assim, também aqui estaremos perante presunção ilidível, na consideração de que a circunstância de o sujeito passivo não ter comunicado a mudança de domicílio para o prédio relativamente ao qual pediu a isenção (de IMI), por si só, não indicia que não têm habitação própria e permanente nesse prédio (cfr. o ac. do STA, de 23/11/2011, no proc. n.º 0590/11). (Esta foi, aliás, a solução legal que veio a ser adoptada nos n.ºs 10 e ss. do art. 13.º do CIRS (aditados pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12, na qual se procedeu a uma reforma da tributação das pessoas singulares): apenas se estabeleceu uma presunção no sentido de que o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo, mas podendo este apresentar, a todo o tempo, prova em contrário.)

Em suma, no caso presente, provado que o impugnante mantinha no prédio vendido, a sua habitação própria e permanente, com o respectivo agregado familiar, há-de verificar-se o requisito previsto no n.º 5 do art. 10.º do CIRS, para efeitos da não sujeição a imposto do respectivo valor de realização. Sendo que, como salienta o MP, independentemente do eventual incumprimento, neste âmbito, de alguma obrigação acessória por parte dos sujeitos passivos, o que releva é a comprovação de que o prédio alienado em causa tinha aquela especial afectação.

Daí que, nesta vertente da questão, não se descortine justificação legal para a correcção operada pela AT: estando o imóvel afecto à habitação própria e permanente do sujeito passivo e seu agregado familiar, ficou preenchido este requisito legal de os ganhos decorrentes da respectiva alienação serem susceptíveis da referida exclusão da tributação em sede de IRS (ao abrigo do n.º 5 do art. 10.º do CIRS), desde que o valor da realização fosse reinvestido na

aquisição de outro imóvel com a mesma destinação.”

Mais recentemente, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 02/02/2023, no processo n.º 126/11.5BELRS, veio reiterar este entendimento defendendo que:

“Relativamente à alegada coincidência entre domicílio fiscal e habitação própria e permanente, é jurisprudência unânime e inequívoca -citando-se, designadamente, o Acórdão do STA, proferido no processo n.º 01077/11, datado de 14 de novembro de 2018- que “para efeitos do disposto neste normativo, o conceito de habitação própria permanente não equivale ao conceito de domicílio fiscal.” [No mesmo sentido, vide o Acórdão prolatado pelo STA, no âmbito do processo n.º 0114/15, de 01 de julho de 2020].

Não existe, portanto, e inversamente ao propugnado pela Recorrente, uma equiparação entre o conceito de habitação própria permanente ao conceito de domicílio fiscal.

No concernente à expressão “habitação própria e permanente” pese embora a residência habitual seja o local onde a pessoa normalmente vive e tem o seu centro de vida, e, em regra, não dimanem grandes diferenças entre o “domicílio fiscal” e a sua “habitação permanente”, a verdade é que o conceito de “habitação própria e permanente” previsto no artigo 10.º, n.º5, do CIRS assume uma especificidade própria que não se confunde com residência habitual ou domicílio fiscal.

A isso não obstante o disposto no preceito legal 19.º da LGT (ineficácia da mudança de domicílio enquanto não for comunicada à AT), nele se permitindo que a AT continue a considerar o contribuinte residente no domicílio que, porventura, já tenha abandonado (sem prejuízo, ainda assim, da retificação oficiosa do domicílio fiscal do respetivo sujeito passivo, se tal decorrer dos elementos ao dispor da AT, contemplada no n.º6 do citado normativo).

E isto porque, neste concreto particular, nos encontramos no âmbito dos pressupostos da incidência do imposto, que, naturalmente, não serão afetados por tal presunção.

Com efeito, e conforme expandido no Aresto do STA já citado, prolatado no processo n.º 01077/11:

“[d]iferentemente do que se verifica neste âmbito do rendimento sujeito a IRS, para efeitos do IMI e de isenção (Que não poderá equiparar-se à exclusão tributária aqui em questão.) ali prevista, tratando-se de um benefício fiscal objectivo (“propter rem”), a lei

expressamente consigna (n.º 9 do art. 46.º do EBF) que «para efeitos desse artigo» se considera «ter havido afectação dos prédios ou partes de prédios à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se aí se fixar o respectivo domicílio fiscal».

Mas, ainda assim, também aqui estaremos perante presunção ilidível, na consideração de que a circunstância de o sujeito passivo não ter comunicado a mudança de domicílio para o prédio relativamente ao qual pediu a isenção (de IMI), por si só, não indicia que não têm habitação própria e permanente nesse prédio (cfr. o ac. do STA, de 23/11/2011, no proc. n.º 0590/11). (Esta foi, aliás, a solução legal que veio a ser adoptada nos n.ºs 10 e ss. do art. 13.º do CIRS (aditados pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12, na qual se procedeu a uma reforma da tributação das pessoas singulares): apenas se estabeleceu uma presunção no sentido de que o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo, mas podendo este apresentar, a todo o tempo, prova em contrário.)

Em suma, no caso presente, provado que o impugnante mantinha no prédio vendido, a sua habitação própria e permanente, com o respectivo agregado familiar, há-de verificar-se o requisito previsto no n.º 5 do art. 10.º do CIRS, para efeitos da não sujeição a imposto do respectivo valor de realização. Sendo que, como salienta o MP, independentemente do eventual incumprimento, neste âmbito, de alguma obrigação acessória por parte dos sujeitos passivos, o que releva é a comprovação de que o prédio alienado em causa tinha aquela especial afectação.” (destaques e sublinhados nossos).

Note-se, ademais, que à data da prática dos factos tributários, inexistia, tão-pouco, qualquer presunção –ainda que ilidível(7) - no sentido de que o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo, em conformidade com o plasmado no atual 13.º, n.º12, do CIRS, porquanto a mesma só foi introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

E, por assim ser, da circunstância de inexistir a aludida correspondência não pode, de todo, retirar-se qualquer erro de julgamento.

Mas, o mesmo se diga no concernente ao requisito da permanência na habitação, o qual 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, de tal

modo que se veja nele o local da sua habitação, sendo atos demonstrativos da fixação do centro da sua vida pessoal a ocorrência de “[c]ondições físicas (casa, mobília, etc.), jurídicas (contratos, declarações, inscrições em registos, etc.) e sociais (integração no meio, conhecimentos dos e pelos vizinhos, etc.”(8), mas sem que uma intermitência, devidamente justificada, possa demandar e legitimar a tributação, arrendando, per se, a aduzida exclusão.

É certo que, in casu, e conforme supra expandido, ocorreu um interregno no uso e habitação do imóvel de partida, mas a verdade é que o mesmo sucedeu, como visto, por motivos concatenados com a própria integridade física dos Recorridos, em nada podendo relevar para efeitos de obstar à exclusão de tributação sub judice.

E isto porque, conforme propugnado na decisão recorrida habitação permanente não pode ser vista e entendida num sentido de total continuidade e sem assunção de qualquer interregno, sendo que, in casu e como visto, as razões estão concatenadas com motivos de força maior e que justificam um interregno de habitação no imóvel em questão.

E por assim ser, esse interregno temporal não pode, de todo, ter o alcance e extensão que a Recorrente lhe pretende atribuir.

Com efeito, dessa residência-necessária- intercalada em outra morada não pode inferir-se, como pretende a Recorrente, que existe uma interrupção do nexo de ligação-causalidade entre o “imóvel de partida” e o “imóvel de chegada” que impede o preenchimento da previsão normativa da isenção, porquanto, devidamente justificada e inteiramente concatenado com razões de segurança, integridade física e salubridade.

Neste conspecto, atente-se no sumariado no Aresto do STA, prolatado no processo n.º 0164/13, de 17 de fevereiro de 2021, segundo o qual: “A necessária residência intercalada não consubstancia uma interrupção do nexo de ligação-causalidade entre o “imóvel de partida” e o “imóvel de chegada” que impeça o preenchimento da previsão normativa da isenção prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, sempre que a factualidade seja reconduzível a uma razoável e plausível situação da vida, apreciada casuisticamente.”

No mesmo sentido, aponta o Aresto do STA, prolatado no âmbito do processo n.º, 0482/11.5BELRS, de 26 de outubro de 2022, dele se extratando, designadamente, o seguinte:

“Chamando à colação o art.º 8, n.º 3, do C.Civil, subscrevemos o teor do ac.S.T.A-2ª.Secção, 1/07/2020, rec.114/15.2BELLE (cfr.ac.S.T.A-2ª.Secção, 17/02/2021, rec.

164/13.3BEALM) para cujo teor remetemos e de onde respigamos os seguintes trechos:

"(...)

O conceito de “habitação própria e permanente” previsto no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS assume uma especificidade própria que não se confunde com residência habitual ou domicílio fiscal, ainda que possa comungar destes dois conceitos (cfr. Neste sentido o acórdão do STA de 14/11/2018, proc. 01077/11.9BESNT).

E nessa medida, e numa interpretação teleológica, no caso concreto dos autos, o que releva para aferir da verificação dos requisitos de exclusão da tributação das mais-valias, é saber se o imóvel vendido serviu ou não de “habitação própria e permanente” do impugnante e aqui recorrido, ainda que à data da venda, por condicionalismos específicos do procedimento de divórcio, este residisse noutra local. O que se mostra relevante para o legislador é que o produto da venda de um determinado imóvel com determinada afetação - habitação própria e permanente - seja reinvestido noutra imóvel com a mesma afetação, impondo apenas uma limitação temporal no que respeita ao reinvestimento e à afetação do imóvel destino do reinvestimento.

Já quanto à contemporaneidade da sua utilização como habitação e venda a lei não impõe tal exigência. (...)."

Mais se pode extrair da jurisprudência deste Tribunal que da necessária residência intercalada em outra morada não pode inferir-se, como pretende a Fazenda Pública, que existe uma interrupção do nexo de ligação-causalidade entre o "imóvel de partida" e o "imóvel de chegada" que impeça o preenchimento da previsão normativa da isenção/exclusão de tributação, sempre que a concreta factualidade seja subsumível a uma razoável e plausível situação de vida apreciada casuisticamente (cfr. ac.S.T.A-2.ª Secção, 17/02/2021, rec.164/13.3BEALM).

Revertendo ao caso dos autos, deve concluir-se, com o Tribunal "a quo", que se encontram reunidos os pressupostos do reinvestimento parcial das tornas recebidas em nova habitação própria e permanente e conseqüente exclusão de tributação de mais-valias, porque reunidos os pressupostos da norma constante do art.º.10, n.ºs.5, al.a), e 7, do C.I.R.S.

Atento o relatado, sem necessidade de mais amplas considerações, julga-se improcedente o presente recurso e mantém-se a decisão recorrida, ao que se provirá na parte dispositiva

deste acórdão.” (destaques e sublinhados nossos).

Ora, atentando na aludida factualidade não se afigura que o Tribunal a quo tenha incorrido em qualquer erro de julgamento, visto que à luz do acervo probatório dos autos ter-se-á de concluir que o imóvel de partida constituía, efetivamente, a habitação própria e permanente, a isso não obstante, como visto, o aludido arrendamento, temporário e perfeitamente justificado.

Destarte, em face da prova produzida, resultou demonstrado que o Recorrido e posteriormente o seu agregado familiar, efetivamente afetaram os sobreditos prédios urbanos à sua habitação própria e permanente, quer o imóvel sito na Travessa de A..., n.º ..., quer o sito na Rua N..., n.º ..., ambos em Lisboa, ou seja, o “imóvel de partida” e o “imóvel de chegada” foram efetivamente destinados a habitação própria e permanente.

Secunda-se, assim, o entendimento propugnado pelo Tribunal a quo no sentido de que os Impugnantes, ora Recorridos, lograram fazer a prova da residência habitual e permanente, padecendo, por isso, o ato impugnado de erro sobre os pressupostos de facto e de direito cominado com a anulabilidade e demais consequências legais, aqui não sindicadas”.

No caso concreto, a Requerente juntou aos autos faturas de consumos de comunicações (NOS), eletricidade efetivos, ocorridos em 2020 e em 2021, que relevam um gasto efetivo de serviços de telecomunicações e eletricidade no imóvel em causa nos autos que é compatível com o facto de o imóvel em causa ter sido efetivamente habitado nos referidos períodos de faturação. Ao que acresce que o contrato de prestação de serviços celebrado pelo marido da Requerente revela que o marido da Requerente já viveu na Holanda, tendo manifestado a sua vontade de voltar a trabalhar em Portugal, e de desempenhar as suas funções à distância, em Portugal, na sua residência (cláusula 3ª número 1 do Contrato de Prestação de Serviços) — embora com possibilidade de ser acordado o desempenho de funções específicas na Holanda.

Alega ainda a Requerente que o seu marido é quem tem a direção do seu agregado familiar; o que resulta indiciado, de acordo com as regras de experiencia comum da cultura portuguesa, pelo facto de o marido da Requerente obter um rendimento anual muito superior ao da sua mulher (é a própria AT que reconhece, relativamente ao marido da Requerente, que “na

liquidação de IRS resultante da declaração de substituição entregue pelo marido da requerente em 2022AGO12 (liquidação n.º 2022...), é indicado um rendimento global de 61.510,51 € e um valor a pagar de 11.690,75 €.)”, tendo a Requerente auferido apenas um rendimento global de apenas EUR 24 426,16). Alega ainda a Requerente que o centro da sua vida pessoal e familiar é efetivamente no imóvel transmitido.

Pelo que, dos elementos trazidos aos autos pela Requerente e relativamente aos quais a AT não apresentou qualquer prova em contrário, teremos de reconhecer o direito da Requerente à aplicação do artigo 10.º n.º 5 do CIRS, por estar suficientemente indiciado nos autos que a sua habitação própria e permanente é efetivamente no imóvel transmitido. Não obstante, ainda que assim não se entendesse, bastaria que o agregado familiar da Requerente (o seu marido) tivesse habitação própria e permanente no imóvel transmitido (o que é o caso) para que fosse aplicável à Requerente o disposto no artigo 10.º n.º 5 do CIRS.

Note-se que a própria AT veio a reconhecer no despacho de revogação parcial do ato tributário que:

(i) “Consultada a declaração de rendimentos Mod 3 referente ao ano fiscal de 2021, entregue pela requerente em 2022AGO12, verifica-se que a mesma indicou como estado civil “casado”, embora não tenha optado pela tributação conjunta, tendo indicado o NIF do cônjuge no quadro 6A (agregado familiar). Estará, pois, justificada a existência de agregado familiar”; e

(ii) “a Autoridade Tributária, diversamente do que sucedeu no caso da requerente, aceitou o facto de o marido da requerente estar a declarar a intenção de reinvestimento da mais-valia obtida com a alienação da sua habitação própria e permanente, tanto que na liquidação de IRS resultante da declaração de substituição entregue pelo marido da requerente em 2022AGO12 (liquidação n.º 2022...), é indicado um rendimento global de 61.510,51 € e um valor a pagar de 11.690,75 €.

Ou seja, a Autoridade Tributária, na prática, procedeu à suspensão da tributação até à concretização do próprio reinvestimento (no que ao marido da requerente diz respeito).

Em conformidade com o exposto, deverá ser reconhecido à requerente o direito à

exclusão da tributação dos rendimentos de mais-valias (suspendendo-se a tributação até à concretização do reinvestimento)”.

É a própria AT que no despacho de revogação reconhece que o marido da Requerente (i) tinha habitação própria e permanente no imóvel transmitido, (ii) constituía o agregado familiar da Requerente, e (iii) beneficiou (no seu IRS, que apresentou e separado) da aplicação do artigo 10.º n.º 5 do CIRS na sua ½ da mais-valia declarada; concluindo a própria AT que **“deverá ser reconhecido à requerente o direito à exclusão da tributação dos rendimentos de mais-valias (suspendendo-se a tributação até à concretização do reinvestimento)”**.

Termos em que, esta primeira questão é julgada procedente por provada com as demais consequências legais. Como nota final, não se compreende porque motivo a AT refere na sua Resposta a questão relativa à aplicação do artigo 10.º n.º 5 do CIRS, quando a mesma ficou resolvida a favor da Requerente no despacho de revogação parcial.

A segunda questão que cumpre apreciar, respeita à tributação dos rendimentos obtidos pela Requerente na Holanda. Alega a Requerente que *“entre setembro de 2021 e dezembro de 2021, auferiu rendimentos de trabalho dependente [que foram sujeitos a retenção na fonte em Portugal] pagos por uma entidade portuguesa (com residência fiscal em Portugal) e enquanto [a Requerente] ainda tinha residência nos Países Baixos”*.

Ora, tendo em consideração que os rendimentos de trabalho dependente auferidos pela Requerente foram pagos por uma entidade com residência fiscal em Portugal, é aplicável o disposto no artigo 18.º n.º 1 al. (a) do CIRS que determina que consideram-se obtidos em território português *“Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;”*.

Uma vez que o rendimento de trabalho dependente obtido pela Requerente se considera obtido em território português, temos de aplicar a Convenção entre a República Portuguesa e o Reino

dos Países Baixos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital (doravante, ADT) que nos diz no seu artigo 15.º:

“1 - Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º, 19.º, 20.º e 21.º, os salários, vencimentos e outras remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante [Países Baixos] só podem ser tributados nesse Estado [Países Baixos], a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante [Portugal]. Se o emprego for aí exercido [Portugal], as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado [Portugal].

2 - Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante [Países Baixos] de um emprego exercido no outro Estado Contratante [Portugal] só podem ser tributadas no primeiro Estado Contratante mencionado se:

- a) O beneficiário permanecer no outro Estado [Portugal] durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias, em qualquer período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa; e*
- b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou por conta de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado [Portugal]; e*
- c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado [Portugal].*

3 - Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva”.

No caso concreto, ficou demonstrado nos presentes autos que a Requerente é residente fiscal nos Países Baixos e que os rendimentos de trabalho dependente que auferiu foram pagos por uma entidade com residência fiscal em Portugal. Na sua Resposta, a AT limita-se a dizer que a aplicação do artigo 15.º n.º 1 do ADT determina que sendo o emprego exercido em Portugal, as remunerações podem ser tributadas em Portugal, cabendo aos Países Baixos a eliminação da dupla tributação. Vejamos quem tem razão.

O artigo 15.º n.º 1 primeira parte, do ADT, determina que “*os salários, vencimentos e outras remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado*”; o que constitui uma norma de atribuição exclusiva de competência para tributar os rendimentos de trabalho dependente auferidos pela Requerente (salários, vencimentos e outras remunerações similares) ao Estado da residência, que no caso concreto é a os Países Baixos. A segunda parte da norma só permite afastar a competência exclusiva do Estado de residência (Países Baixos) para tributar estes rendimentos, nas situações em que “*o emprego seja exercido no outro Estado Contratante*” (*in casu*, Portugal).

No caso concreto, não foi trazido para os autos qualquer elemento que nos permita afastar o facto, comprovadamente aceite pela AT, de que a Requerente tem residência fiscal nos Países Baixos. No mesmo sentido, a AT não trouxe para os autos qualquer elemento de prova que permita afastar a alegação da Requerente de que em 2021 exerceu a sua atividade profissional nos Países Baixos, tendo-se mudado definitivamente para Portugal em 2022.

Assim, por aplicação da presunção de verdade das declarações e dos documentos juntos pelo contribuinte (prevista no artigo 75.º da LGT) e das regras do ónus da prova previstas no artigo 74.º n.º 1 da LGT, temos de concluir que era à AT que cabia o ónus da prova do facto de a Requerente desenvolver a sua atividade profissional nos Países Baixos e não em Portugal. Não tendo sido trazida para os autos qualquer prova deste facto (de a Requerente desenvolver a sua atividade profissional em Portugal e não nos Países Baixos), teremos forçosamente de concluir que não pode ser aplicada a última parte do artigo 15.º n.º 1 do ADT ou mesmo o n.º 2 da norma, dado que é pressuposto essencial da aplicação destas normas que a Requerente exercesse efetivamente a sua atividade profissional em Portugal em 2021.

Poderia questionar-se a Requerente do motivo pelo qual não apresentou junto da entidade empregadora o modelo 21 RFI (para pedir a dispensa de retenção na fonte em Portugal), sendo certo que a jurisprudência é unânime no sentido de dizer que “*III-A prova da residência da beneficiária não é elemento constitutivo do direito ao benefício em causa, porquanto uma vez*

feita não poderá deixar de retroagir os seus efeitos à data da ocorrência dos factos tributários” (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 23/04/2020, no processo n.º 332/07.7BELSB).

Termos em que, também esta segunda questão (a aplicação do artigo 15.º n.º 1 do ADT aos rendimentos de trabalho dependente auferidos pela Requerente na Holanda) deverá ser julgada procedente por provada, devendo a Requerente ser reembolsada das retenções na fonte efetuadas em Portugal sobre os rendimentos de trabalho dependente auferidos em 2021, com as demais consequências legais.

No que respeita às últimas questões, está em causa a aplicação do disposto no artigo 51.º do CIRS, norma que prevê:

“1- Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º;”

Recorrendo mais uma vez à jurisprudência, está assente que:

“1. Artigo 51º nº1 a) do C.IRS - as despesas suportadas pelo sujeito passivo que podem ser deduzidas ao valor de aquisição do imóvel para efeitos de mais-valias;

2. No critério legal, só as despesas inerentes são necessárias, pelo que só elas são relevantes. Tal critério contém uma ideia de inseparabilidade, uma relação intrínseca - que não meramente extrínseca - com a alienação: para ser considerada relevante, a despesa há-de sê-lo pela sua posição relativamente à alienação, há-de, em suma, ser dela indissociável. A despesa há-de ser integrante da própria alienação. Não se vê, efectivamente, que outro sentido se possa atribuir à expressão “inerentes à alienação”; Não basta, pois, que as despesas sejam conexas à obtenção do rendimento, é necessário que elas dele sejam indissociáveis” (in

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 14/04/2015, no processo n.º 06824/13, e vide no mesmo sentido os Acórdãos do STA de 18/11/2020, proferido no processo 0245/17.4BELRA) e o Acórdão do STA de 18/11/2009, proferido no processo n.º 0585/09).

No caso concreto, a primeira despesa que a Requerente pretende enquadrar no artigo 51.º n.º 1 do CIRS é a despesa com eletrodomésticos encastráveis. Ora, conforme resulta da jurisprudência citada, bem com o disposto no artigo 51.º do CIRS, só devem ser considerados os encargos com a valorização dos bens, enquadrando-se nesta primeira parte da norma, as despesas com elementos que não são autonomizáveis do imóvel, que passam a fazer parte integrante do mesmo e que assim, determinem uma valorização do imóvel.

Não se enquadram neste conceito as despesas com eletrodomésticos, uma vez que estes são autonomizáveis do imóvel e a sua existência não determina por si só a valorização intrínseca do imóvel. No mesmo sentido, também as despesas com a compra e instalação de uma pérgola e as despesas com aquisição de plantas ornamentais exteriores, uma vez que estes elementos constituem elementos de adorno (artigos de decoração), autonomizáveis em relação ao imóvel, não lhe conferindo assim por si só um valor intrínseco que determine a sua valorização (vide neste sentido, a Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 802/2022-T em 2023-08-17).

Por outro lado, as despesas referentes a trabalhos de construção de jardim e arranjos exteriores no imóvel alienado no montante total de EUR 3 879,72 já devem ser enquadradas no disposto no artigo 51.º do CIRS, uma vez que o jardim constitui um elemento que não é autonomizável do imóvel, passando as obras de construção de jardim e arranjos exteriores a fazer parte integrante do imóvel, determinando assim uma valorização intrínseca do mesmo. A AT refere a favor da sua tese que os encargos passíveis de resultar numa valorização do bem, são aqueles que podem ser refletidos na matriz. Contudo, esta afirmação não tem qualquer base legal, não podendo a AT enquanto garante do princípio da legalidade acrescentar pressupostos legais que não constam da letra da lei.

Por último, a Requerente pretende ainda que sejam considerados os encargos suportados com

a publicação dos respetivos imóveis em plataforma de publicitação de venda dos mesmos. Ora, o critério legal é: “*despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação*”. A jurisprudência entende que as “*I - Despesas inerentes à alienação são aquelas que são inseparáveis da alienação, que com esta têm uma relação intrínseca, que não meramente extrínseca e que dela são indissociáveis*” (vide Acórdão do STA de 10/11/2021, proferido no processo n.º 0242/18.2BESNT).

A Requerente apresenta despesas de pelo menos três entidades distintas (Idealista, Green-Acres, SAS BF Communication), sendo que todas elas referem despesas relativas a colocação de anúncios imobiliários para venda do imóvel. Alega a Requerente que estas despesas constituem despesas similares à despesa com a comissão devida ao mediador imobiliário, o que não está correto. As despesas com a comissão imobiliária são despesas que têm uma relação intrínseca com a alienação em concreto, uma vez que a comissão considerada é a comissão paga ao mediador que prestou especificamente o serviço de intermediação imobiliária para a venda do imóvel a que a mais-valia respeita, ficando assim implícito que sem o serviço de intermediação aquela venda em concreto não existia.

Por outro lado, a Requerente não alega na PI, nem comprova nos autos, a essencialidade das referidas despesas para a realização daquela venda em concreto — não está alegado nem comprovado nos autos que o comprador específico tenha chegado à Requerente através de qualquer um dos referidos anúncios, sendo que só as despesas que sejam inerentes e intrínsecas àquela alienação em concreto é que podem ser relevadas para efeitos de aplicação do artigo 51.º do CIRS. É este o entendimento que resulta da jurisprudência que entende que só a despesa que seja intrinsecamente indissociável da alienação pode relevar para efeitos de aplicação do artigo 51.º do CIRS.

Termos em que, no que respeita a esta última questão, só é julgado procedente o pedido de consideração das despesas com trabalhos de construção de jardim e arranjos exteriores no imóvel alienado no montante total de EUR 3 879,72, sendo julgado improcedente o pedido de enquadramento no artigo 51.º do CIRS das demais despesas identificadas pela Requerente.

No que respeita aos juros indemnizatórios, na situação em causa nos autos estão preenchidos os pressupostos legais da condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios.

Nas palavras do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 22/05/2019, proferido no processo n.º 1770/12.9BELRS:

“1. Nos termos do art.º.100, da L.G.Tributária, em virtude da procedência total ou parcial de impugnação a favor do sujeito passivo, a A. Fiscal está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto objecto do litígio, tal dever compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, computados a partir do termo do prazo da execução da decisão. Em face de tal postulado, a anulação judicial do acto tributário implica o desaparecimento de todos os seus efeitos “ex tunc”, tudo se passando como se o acto anulado não tivesse sido praticado, mais devendo a reintegração completa da ordem jurídica violada ser efectuada de acordo com a teoria da reconstituição da situação actual hipotética.

2. A reconstituição da situação hipotética actual justifica a obrigação de restituição do imposto que houver sido pago, tal como do pagamento de juros indemnizatórios, cuja atribuição ao sujeito passivo, nos termos da lei, não está dependente da formulação de pedido nesse sentido, posição esta que está de acordo com os efeitos consequentes que decorrem da anulação do acto tributário, tal como do facto do pagamento de juros não estar dependente de pedido (cfr.art.º.100, da L.G.Tributária; art.º.61, n.º.3, do C.P.P. Tributário).

3. Os juros indemnizatórios correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem raiz constitucional. Com efeito, no art.º.22, da C.R.Portuguesa, estabelece-se que o Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte a violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.

4. As obrigações pecuniárias e de quantidade, como é o caso da obrigação de apuramento de juros indemnizatórios derivada do indevido pagamento de uma liquidação tributária, devem ser cumpridas de acordo com o princípio nominalista, em moeda que tenha curso legal no País, impondo a lei o pagamento de juros face a tal tipo de obrigações. O juro

consiste no preço do dinheiro em função do tempo, remunerando o seu titular em face da sua disponibilização temporal a terceiro. Especificamente, os juros indemnizatórios remuneram essa disponibilização a favor do credor tributário, em razão de uma acção inadequada e imputável à Fazenda Pública (cfr.artºs.550 e 806, nº.1, ambos do C.Civil).

5. A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem o seu fundamento no instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da Administração Fiscal e sendo tal matéria regulada pela lei em vigor à data do facto gerador da responsabilidade (cfr.artº.12, do C.Civil). Assim, a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual. Os juros indemnizatórios vencem-se a favor do contribuinte, destinando-se a compensá-lo do prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária (cfr.artº.24, nº.1, do anterior C.P.Tributário; artº.43, da L.G.T.).

6. Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no artº.43, nº.1, da L.G.Tributária, são os seguintes:

- a)Que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;*
- b)Que o erro seja imputável aos serviços;*
- c)Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;*
- d)Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

6. No âmbito do direito tributário, a interpretação de distinguir "erro" de "vício", como defende a doutrina e jurisprudência dominantes, e só relevar aquele, para efeitos de exame do direito a juros indemnizatórios, não é a que melhor garante a aplicação da teoria da reconstituição da situação actual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um acto tributário (cfr.artº.100, da L.G.T.). É que tal distinção pode conduzir a um tratamento diferenciado dos contribuintes, de forma injustificada.

7. Cremos que a interpretação da expressão "erro imputável aos serviços" que melhor se estriba na letra da lei, considerando que a L.G.T. e o C.P.P.T. não distinguem os conceitos de "erro" e de "vício", deve reconduzir-se a qualquer "ilegalidade" fundante da anulação, total

ou parcial, do acto tributário. Nesse sentido vai, de resto, o estipulado no artº.100, da L.G.T., norma que deve ser concatenada com a do artº.43, nº.1, do mesmo diploma, a qual consagra, na lei ordinária, a teoria da reconstituição da situação actual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um acto tributário, na mesma utilizando o legislador a expressão "ilegalidade" como fundamento da dita reconstituição. Ora, a expressão "ilegalidade" aqui utilizada comporta, também, a violação de normas de procedimento que, embora não contendam com a própria definição da relação jurídica tributária substantiva, viciam o acto de liquidação. Tal expressão, a "ilegalidade", é igualmente utilizada pelo legislador, e com a mesma amplitude, no corpo do artº.99, do C.P.P.T., quando define os fundamentos do processo de impugnação, espécie processual por excelência do contencioso tributário.

8. A anulação de um acto de liquidação baseada na caducidade do direito de liquidar o tributo também pode fundamentar o direito a juros indemnizatórios ao abrigo do artº.43, nº.1, da L.G.T.”

No caso concreto, a AT agiu com erro (de direito) imputável aos serviços da AT. Pelo que, tendo tal erro sido reconhecido no presente PPA, é a AT condenada a pagar juros indemnizatórios à Requerente (à taxa de 4%) pelo montante de IRS pago em excesso, desde a data do pagamento indevido do IRS até à data do reembolso efetivo, com as demais consequências legais.

V. DECISÃO

Termos em que, decide este Tribunal:

a) Declarar parcialmente procedente o PPA (o PPA só é julgado improcedente no que respeita ao pedido relativo às despesas não enquadráveis no artigo 51.º do CIRS, conforme melhor exposto na fundamentação da presente Decisão);

b) Condenar a Requerida no reembolso do IRS pago indevidamente pela Requerente, sendo este reembolso acrescido de juros indemnizatórios devidos à taxa legal de 4%, sobre o IRS indevidamente pago pela Requerente, desde a data do pagamento indevido até à data da efetiva restituição;

c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo na proporção do seu

decaimento (1%); e

d) Condenar a **Requerida** no pagamento das custas do processo na proporção do seu decaimento (99%).

VI. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A n.º 1 alínea *a*) do CPPT, e no artigo 3.º n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **EUR 55 499,60**.

VII. CUSTAS

O montante das custas (**a cargo da Requerente (1%) e da Requerida (99%)**) é fixado em **EUR 2 142,00** (nos termos do disposto no artigo 12.º n.º 2 e no artigo 22.º n.º 4 do RJAT, e na Tabela I anexa do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

Notifique-se.

Lisboa, 12 de fevereiro de 2024

O Árbitro,

Elisabete Flora Louro Martins Cardoso