

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 837/2023-T**

**Tema: Habitação própria e permanente (art. 10.º/5 CIRS)**

## Sumário

- I** – A coincidência entre o domicílio fiscal e o local de habitação própria e permanente presume-se, nos termos do art. 13.º/12 do CIRS. Essa presunção pode, no entanto, ser afastada através de quaisquer meios de prova.
- II** – O mero facto de se adquirir um imóvel e se declarar a intenção de nele vir a estabelecer a habitação própria e permanente não implica que essa mudança se produza imediatamente, mas indicia, não obstante, que até que tal mudança ocorra, a morada anterior seria o local da habitação própria e permanente.
- III** – O facto de o imóvel adquirido não vir efectivamente a tornar-se na habitação própria e permanente afasta a presunção de que, por terem sido alterado para aí o domicílio fiscal, este coincidia com aquela.

## DECISÃO ARBITRAL

### I – Relatório

1. **A...** (primeira Requerente) e **B...** (segundo Requerente), casados sob o regime da comunhão de adquiridos, com domicílio fiscal em Rua ..., ..., ..., ..., ..., ..., ...-... Alcabideche, contribuintes n.º ... e ..., respectivamente, doravante referidos por *Requerentes*, vêm requerer ao abrigo dos art.ºs 95.º/1 e 2 a) e d), da Lei Geral Tributária (LGT), 99.º a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 140.º/1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e 2.º/1 a), 5.º/2, 6.º/1, 10.º/1 a) e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir o respectivo pedido de pronúncia sobre liquidação adicional de Imposto sobre o

- 
- Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2021 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2021..., ambas referentes ao ano de 2017, das quais resultou o montante total a pagar de 36.368,15 €, e, bem assim, da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2023... .
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por *AT* ou *Requerida*.
  3. Em 23 de Novembro de 2023 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.
  4. De acordo com o preceituado nos artigos 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
  5. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 5 de Fevereiro de 2024.
  6. Em 5 de Março de 2024 a Requerida apresentou Resposta, com defesa por impugnação, juntando o processo administrativo.
  7. Em 10 de Julho de 2024 o árbitro singular determinou a prorrogação por dois meses do prazo previsto no art. 21.º/1 do RJAT, dada a pretensão dos Requerentes no sentido de serem prestadas declarações de Parte e produzida prova testemunhal - o que, por exigência de agenda, teria de ocorrer depois das férias judiciais (e, portanto, depois daquele prazo).
  8. Em 26 de Setembro de 2024 foi novamente prorrogado o prazo previsto no art. 21.º/1 do RJAT, por mais dois meses, dada a impossibilidade de agendamento, em tempo, da diligência requerida, face ao decurso das férias judiciais.
  9. Em 18 de Novembro de 2024 foi efectuada a reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT, que serviu também para a prestação das declarações de Parte, a produção de prova testemunhal e de alegações orais.

#### **POSIÇÃO DOS REQUERENTES**

10. A Requerente adquiriu em 2003 um imóvel no ... pelo preço de 200.000 € (ao que acresceram 26.631 € de despesas), o qual se tornou habitação própria e permanente dos Requerentes.

11. Em 10 de Agosto de 2017 os Requerentes adquiriram, pelo preço de 165.000 €, uma fracção autónoma de um prédio urbano em regime de propriedade horizontal em ... com a intenção de dele fazerem a habitação própria e permanente do seu agregado familiar.
12. Constataram, porém, após a aquisição do imóvel de ..., que este necessitava de profundas intervenções, não reunindo condições de habitabilidade.
13. A realização das obras necessárias impediu os Requerentes de o habitarem e, tendo já comprador para o imóvel do ... (o que os impedia de regressarem ao mesmo), em 1 de Novembro de 2017 arrendaram um outro imóvel em ..., onde passaram a residir a partir de 28 do mesmo mês.
14. O imóvel do ... – que era, até aí, a habitação própria e permanente do seu agregado familiar - foi vendido em 27 de Novembro de 2017, por 400.000 €.
15. Em 23 de Abril de 2019, os Requerentes celebraram um contrato de arrendamento do imóvel de ..., pelo prazo de três anos.
16. Em 9 de Maio de 2018 o 2.º Requerente adquiriu, pelo preço de 278.917,10 €, uma fracção autónoma de um prédio urbano em regime de propriedade horizontal em ..., para o qual os Requerentes se mudaram em Novembro de 2018, tornando o mesmo na habitação própria e permanente do agregado familiar.
17. Em Maio de 2018 os Requerentes apresentaram a sua declaração periódica de rendimentos relativa a 2017, declarando a mais-valia imobiliária auferida – decorrente da alienação do imóvel do ... –, tendo, para o efeito, inscrito, no campo 401, do quadro 4, do Anexo G, daquela declaração, os respectivos valores de realização (400.000 €) e de aquisição (226.631 €).
18. Concomitantemente, declararam a sua intenção de proceder ao reinvestimento da mais-valia imobiliária auferida – tendo, para o efeito, inscrito, no campo 5006, do quadro 5.ª, do Anexo G, daquela declaração, o valor de realização a reinvestir (400.000 €).
19. Na sequência da entrega da aludida declaração Modelo 3, a AT emitiu a correspondente liquidação de IRS, da qual resultou o montante a reembolsar de 5.955,36 €.

- 
20. Todavia, em Novembro de 2021, os Requerentes foram surpreendidos com a notificação da liquidação adicional de IRS n.º 2021 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2021..., ambas referentes ao ano de 2017, das quais resultou o montante total a pagar de 36.368,15 € (decorrente do somatório do estorno da liquidação de IRS n.º 2018..., no montante total a reembolsar de 5.955,36 €, e da liquidação adicional ora em crise, no montante total a pagar de 30.412,79 €).
21. Os Requerentes não foram notificados de quaisquer propostas de correcção previamente à emissão da liquidação adicional e da demonstração de acerto de contas, desconhecendo, por isso, os motivos na origem destes actos tributários. Junto da AT obtiveram, então, a informação de que a correcção efectuada tinha sido motivada pelo facto de, à data da alienação do imóvel do ..., este alegadamente já não constituir a sua habitação própria e permanente – a qual pretensamente havia sido transferida para o imóvel de ... aquando da respectiva aquisição –, pelo que a mais-valia imobiliária auferida estaria sujeita a tributação em sede de IRS.
22. A 10 de Dezembro de 2021, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra tais actos tributários, tendo solicitado a respectiva anulação. Não obstante, em Janeiro de 2022, foram citados da instauração contra si do processo de execução fiscal destinado à cobrança coerciva da alegada dívida exequenda, no montante total de 36.603,21 € (36.368,15 € de imposto + 42,19 € de juros de mora + 192,87 € de custas).
23. Seguidamente, os Requerentes procederam ao recálculo do IRS – i.e., já considerando o reinvestimento da mais-valia imobiliária na declaração Modelo 3 –, do qual resultou o montante a pagar de 192,88 €.
24. Em 8 de Fevereiro de 2022, os Requerentes procederam ao pagamento parcial da dívida exequenda, no montante de 6.148,24 € (5.955,36 € + 192,88 €), nos termos do art. 264.º do CPPT, vindo em 10 de Fevereiro seguinte a constituir uma hipoteca voluntária a favor da AT sobre o imóvel de ..., no montante de 50.000 €, a título de garantia, nos termos do art. 199.º/1 e 2, do CPPT, tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal.
25. A prestação dessa garantia importou custos no montante total de 675 €.

26. A 30 de Outubro de 2022, os Requerentes foram notificados do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, ao que se seguiu em 30 de Janeiro de 2023 a notificação da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa.
27. A 15 de Fevereiro de 2023, os Requerentes interpuseram recurso hierárquico da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, sendo notificados em 15 de Julho do mesmo ano do projecto de decisão a negar provimento ao mesmo recurso, por, à data da alienação do imóvel, o domicílio fiscal de todos os membros do agregado familiar não coincidir com a morada desse imóvel, o que fazia com que não se considerasse habitação própria e permanente do agregado familiar, razão pela qual o reinvestimento não podia ser levado em consideração.
28. A 1 de Agosto de 2023, os Requerentes exerceram o seu direito de audição prévia, tendo assumido o lapso cometido no preenchimento da declaração Modelo 3 do ano seguinte e reiteraram os elementos de prova juntos com o recurso hierárquico, sendo notificado no dia 23 seguinte da decisão final que negou provimento ao dito recurso.
29. Em suma, de acordo com o entendimento sufragado pela AT, não tendo os Requerentes domicílio fiscal no imóvel do ... aquando da sua alienação, o mesmo não podia ser considerado como a sua habitação própria e permanente à data, o que determinava a sujeição a tributação em sede de IRS da mais-valia auferida, nos termos do art. 10.º/1 a) e 6 a), do CIRS, na redacção em vigor à data dos factos.
30. A 5 de Novembro de 2023, por não pretenderem manter a omissão declarativa da intenção de reinvestimento da mais-valia imobiliária auferida, os Requerentes entregaram uma declaração Modelo 3 de substituição referente ao ano de 2018, na qual inscreveram, no campo 5009, do quadro 5A, do Anexo G, daquela declaração, o valor de realização reinvestido naquele ano.
31. Os Requerentes não se conformam com os actos tributários e decisórios *sub judice*, motivo pelo qual apresentam o presente pedido de pronúncia arbitral.
32. Neste enquadramento, a questão *decidenda* no âmbito dos presentes autos consiste em saber se a mais-valia imobiliária auferida pelos Requerentes em 2017 deve (ou não) ser sujeita a

---

tributação em sede de IRS, à luz do art. 10.º/5 do CIRS, na redacção em vigor à data dos factos.

33. Ademais, entendem também os Requerentes ter sido preterido o seu direito de audição prévia, nos termos dos art.ºs 267.º/5 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e 60.º/1 a) da LGT.
34. De facto, o direito de participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito decorre do art. 267.º/5 da CRP e está consagrado no art. 60.º da LGT envolvendo o direito de audição antes da liquidação.
35. Todavia, caso em apreço, os Requerentes não foram notificados de qualquer proposta de correcção ao IRS 2017 previamente à emissão dos actos tributários objecto dos presentes autos, o que configura uma preterição de formalidade essencial (ac. STA de 13.11.2002, proc. 977/02) importando na invalidade do acto.
36. É certo que, havendo preterição do direito de audição, a anulação não se justifica nos casos em que se apure no processo contencioso que, se a audiência tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem de se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final sobre as quais não tivesse já tido oportunidade de se pronunciar. Todavia, esse princípio do aproveitamento do acto apenas poderá ser aplicado em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto (ac. STA de 24.10.2007, proc. 429/07).
37. No caso em apreço, portanto, o princípio do aproveitamento dos actos administrativos não é aplicável, uma vez que, caso tivessem sido ouvidos anteriormente à emissão dos actos tributários *sub judice*, os Requerentes teriam tido a possibilidade de demonstrar não ser admissível o entendimento sustentado pela AT e, desse modo, influenciado os acontecimentos que se seguiram.
38. Relativamente à questão central da sujeição da mais-valia à tributação em sede de IRS, os Requerentes recordam que, nos termos do art. 10.º/5 do CIRS, o reinvestimento do valor realizado na aquisição de outro imóvel com o mesmo destino, entre os 24 meses anteriores

---

e os 36 meses posteriores contados da data da realização, exclui a tributação da mais valia obtida.

39. Defendem, depois, os Requerentes que o regime de exclusão da tributação de mais-valias em sede de IRS surge como corolário do direito à habitação (art. 65.º/1 e 3 da CRP), na medida em que se trata de facilitar o acesso a esta.

40. Ora, no caso em apreço, a divergência entre os Requerentes e a TA reside no desacordo quanto à qualificação do imóvel do ... como habitação própria e permanente à data da sua alienação: os Requerentes entendem que este imóvel era a sua habitação própria e permanente, mas a AT entende que por aqueles terem alterado o domicílio fiscal para o imóvel de ..., antes da alienação, retiraram àquele, essa qualificação.

41. Em defesa do seu entendimento os Requerentes sublinham estarem verificados todos os requisitos necessários para a exclusão da tributação de mais-valia imobiliária:

(i) O imóvel transmitido estava afectado à habitação própria e permanente do transmitente no momento da alienação [art. 10.º/5 do CIRS];

(ii) O valor de realização (deduzido da amortização de eventual crédito contraído para a respectiva aquisição) foi reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel [art. 10.º/5 a), primeira parte, do CIRS];

(iii) O imóvel adquirido destinou-se exclusivamente a habitação própria e permanente do transmitente [art. 10.º/5 a), segunda parte, do CIRS];

(iv) O reinvestimento foi efectuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores à data da realização [art. 10.º/5 b) do CIRS];

(v) O sujeito passivo declarou, na declaração Modelo 3 referente ao ano da alienação, a intenção de proceder ao reinvestimento [art. 10.º/5 c) do CIRS];

(vi) O imóvel adquirido foi afectado à habitação própria e permanente do sujeito passivo no prazo de 12 meses após o reinvestimento [art. 10.º/6 a) do CIRS].

42. De facto (relativamente ao afirmado em i), conforme reconhece a jurisprudência, a não coincidência entre o domicílio fiscal e a habitação própria permanente não obsta ao

reconhecimento de direitos – designadamente, de incentivos fiscais sob a forma de exclusão de tributação –, podendo, inclusive, o sujeito passivo demonstrar – e, bem assim, ilidir a presunção ínsita no art. 13.º/12 do CIRS –, através de qualquer meio de prova admissível em Direito, ter a sua habitação própria e permanente num imóvel distinto do indicado no cadastro fiscal como domicílio fiscal.

43. O reinvestimento do valor de realização na aquisição de outro imóvel (ii) – no caso, o imóvel de ... – não oferece dúvidas, nem parece questionado pela AT. No mesmo sentido, a sua afectação a habitação própria e permanente dos Requerentes (iii), no prazo de 12 meses (vi) ou a concretização do reinvestimento no prazo legal (iv), tendo essa intenção sido declarada da declaração modelo 3 relativa ao ano de 2017 e a sua efectivação comunicada através de correcção das declarações (v).
44. Conferidos os pressupostos, conclui-se que a mais-valia imobiliária auferida pelos Requerentes em 2017 estava excluída de tributação, em sede de IRS.
45. Consequentemente os actos tributários e decisório *sub judice* enfermam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.
46. Subsidiariamente os Requerentes argumentam que o regime do art. 10.º/5 e 6 a) do CIRS, interpretado no sentido de fazer depender a exclusão de tributação de um requisito meramente formal (a coincidência do imóvel alienado como domicílio fiscal e habitação própria e permanente do sujeito passivo) quando, em substância, as situações são materialmente idênticas, violaria os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, viciando os actos em apreço.
47. Os Requerentes peticionam ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios com fundamento em erro imputável aos serviços desta, nos termos do art. 43.º/1 da LGT, contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito (art. 65.º/5 do CPPT).
48. Pedem ainda a condenação da AT no pagamento de uma indemnização por prestação indevida de garantia, nos termos do art. 53.º da LGT.



---

**POSIÇÃO DA REQUERIDA**

49. Na sua Resposta a AT recorda que a exclusão de tributação dos ganhos com mais-valias depende da verificação do reinvestimento.
50. Ora, a liquidação impugnada o foi emitida na sequência da declaração de rendimentos apresentada pelos Requerentes em 28 de Maio de 2018 – data em que indicaram os valores de realização e de aquisição, bem como o montante a reinvestir. Todavia, até à liquidação, não foi inscrito o valor reinvestido, pelo que se impunha a reliquidação pela AT.
51. Não colhem, portanto, também, os argumentos dos requerentes no sentido de se deveria ter ocorrido audição prévia antes da reliquidação, já que o art. 60.º/2 a) da LGT determina a dispensa dessa audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte.
52. No seguimento da reclamação graciosa apresentada pelos Requerentes, foi constatado que o imóvel, quando foi alienado, já não era o domicílio fiscal dos requerentes e do seu agregado familiar (o que constituía requisito da exclusão da tributação nos termos do art. 10.º/5 do CIRS).
53. Assim, o requisito da permanência na habitação (a lei não usa o termo residência), deve ser entendido no sentido de habitualidade e normalidade e não propriamente no sentido cronológico absoluto de estadia sem qualquer solução de continuidade, bastando que o beneficiado organize no prédio as condições da sua vida normal e do seu agregado familiar, de tal modo que se veja nele o local da sua habitação.
54. No entanto, o art. 3.º/2 do CIRS estabelece que o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo, o qual pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário.
55. No recurso hierárquico apurou-se, todavia, que o Requerente e o filho C... terão alterado a sua morada fiscal para ... em 24.8.2017. Em 2.10.2017 foi alterada a morada fiscal do filho D... . Estas datas são anteriores à venda do imóvel, que ocorreu em Novembro desse ano.
56. Não existiam outros dados que permitissem à AT concluir que o imóvel, na data da alienação fosse a habitação própria e permanente dos sujeitos passivos ou do seu agregado

familiar. Pelo contrário, na escritura de compra do imóvel de ... em Agosto de 2017 os Requerentes afirmam expressamente que a aquisição da fracção se destina a sua habitação própria e permanente – sendo que esse imóvel beneficiou por isso de isenção de IMI de 2017 a 2019.

57. Fica assim demonstrado que quando em 2018 foi adquirido outro imóvel (em ...), o imóvel alienado em Novembro 2017 já não era habitação própria e permanente, tendo esse destino (habitação própria e permanente) sido transferido para o imóvel de ..., adquirido em Agosto de 2017.
58. Não preenchendo os requisitos previstos no art. 10.º/5 do CIRS, os ganhos obtidos com a transmissão não estão excluídos de tributação.
59. Não foram, portanto, violados quaisquer princípios e normas constitucionais e/ou legais em que assenta a tributação das pessoas singulares (ao invés do alegado pelos Requerentes).
60. Improcedem, portanto – no entender da AT – as pretensões dos Requerentes.
61. Sem conceder, salienta ainda a AT, relativamente ao pedido de juros indemnizatórios que, tendo os Requerentes regularizado apenas o montante de 6.148,24 €, tais juros apenas poderão ser calculados relativamente a esse valor – e não sobre a totalidade do imposto (36.368,15 €).
62. Relativamente ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, a AT defende que quando o art. 53.º da LGT se refere à equivalência à garantia bancária, essa equivalência dirige-se a formas ou modalidades de garantia e não às garantias concretamente prestadas.
63. Assim, conforme decidiu o STA (ac. 24.10.2012, proc. 528/12) sendo a garantia prestada uma hipoteca, esta não deve ser entendida como equivalente à garantia bancária, não podendo ser requerida a fixação de indemnização ao abrigo do art. 53.º/3 da LGT.

## II. Saneamento

- 
64. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo dirigido à anulação de actos de liquidação de IRS e de indeferimento de recurso hierárquico (v. art.ºs 2.º e 5.º do RJAT).
65. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no art. 10.º do RJAT.
66. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. art.ºs 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3).
67. Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

### **III. Matéria de facto**

#### **Factos provados**

68. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:
- A. A Requerente adquiriu em 27.11.2003 um imóvel no ..., sito em Rua..., n.º ..., Moradia ..., ...-... (união das freguesias de ... e ..., concelho de Cascais, distrito de Lisboa, descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...), pelo preço de 200.000 € (ao que acresceram 26.631 € de despesas), o qual se tornou habitação própria e permanente dos Requerentes.
  - B. Tendo em vista a alienação desse imóvel, em 10 de Agosto de 2017 os Requerentes adquiriram, pelo preço de 165.000 €, uma fracção autónoma de um prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito na Praça Dr. ..., n.º ..., ...-... Carcavelos, da união das freguesias de ... e ..., concelho de Cascais, distrito de Lisboa, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... .
  - C. Os Requerentes adquiriram o imóvel de ... com a intenção de dele fazerem a habitação própria e permanente do seu agregado familiar.

- D. Após a aquisição deste imóvel os Requerentes verificaram que este necessitava de profundas intervenções, não reunindo condições de habitabilidade.
- E. Tendo os Requerente encontrado um comprador para o imóvel situado no ..., viram-se forçados a procurar outro imóvel para residir, vindo a celebrar um contrato de arrendamento sobre o prédio urbano sito na Rua ..., n.º ..., R/C Direito, ...-... ..., onde passaram a residir em Novembro de 2017.
- F. A 27 de Novembro de 2017, os Requerentes alienaram, pelo preço de 400.000 €, o imóvel do ... .
- G. A 9 de Maio de 2018, o 2.º Requerente adquiriu, pelo preço de 278.917,10 €, uma fracção autónoma do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito na Rua ..., ..., ..., ...-... ... e, da freguesia de ..., concelho de Cascais, distrito de Lisboa, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... .
- H. Os Requerentes residiram no imóvel arrendado até Novembro de 2018, mudando-se, nessa altura para o imóvel de ..., que, desde então, se tornou na habitação própria e permanente do seu agregado familiar.
- I. A 23 de Abril de 2019, os Requerentes celebraram, na qualidade de locadores, um contrato de arrendamento do imóvel de ... pelo prazo de três anos.
- J. Por referência ao ano de 2017, a 28 de Maio de 2018, os Requerentes apresentaram a sua declaração periódica de rendimentos (Modelo 3), na qual reflectiram a totalidade dos rendimentos do casal, tendo declarado a mais-valia imobiliária auferida – inscrevendo, para o efeito os respectivos valores de realização (400.000 €) e de aquisição (226.631 €) – declarando concomitantemente a sua intenção de proceder ao reinvestimento da mais-valia imobiliária auferida.
- K. Na sequência da entrega da aludida declaração a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2018..., da qual resultou o montante a reembolsar de 5.955,36 €.
- L. Todavia, em Novembro de 2021, os Requerentes foram notificados da liquidação adicional de IRS n.º 2021... e da demonstração de acerto de contas n.º 2021 ..., ambas

- referentes ao ano de 2017, das quais resultou o montante total a pagar de 36.368,15 € (decorrente do somatório do estorno da liquidação de IRS n.º 2018..., no montante total a reembolsar de 5.955,36 €, e da liquidação adicional ora em crise, no montante total a pagar de 30.412,79 €).
- M. Através dos contactos mantidos com a AT, os Requerentes conseguiram apreender que a correcção efectuada na sua esfera fora motivada pelo facto de, à data da alienação do imóvel do ... (27 de Novembro de 2017), este já não constituir a sua habitação própria e permanente – a qual havia sido transferida para o imóvel de ... aquando da respectiva aquisição (10 de Agosto de 2017) – pelo que a mais-valia imobiliária auferida estaria sujeita a tributação em sede de IRS.
- N. Em 10 de Dezembro de 2021, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra tais actos tributários, tendo solicitado a respectiva anulação.
- O. Em Janeiro de 2022, os Requerentes foram citados da instauração contra si do processo de execução fiscal n.º ...2022..., destinado à cobrança coerciva da alegada dívida exequenda, no montante total de 36.603,21 € (36.368,15 € de imposto + 42,19 € de juros de mora + 192,87 € de custas).
- P. Em 8 de Fevereiro de 2022, os Requerentes procederam ao pagamento parcial da dívida exequenda, no montante de 6.148,24 € (5.955,36 € + 192,88 €).
- Q. Em 10 de Fevereiro de 2022, os Requerentes prestaram garantia através da constituição de hipoteca voluntária a favor da AT sobre o imóvel de ..., no montante de 50.000 €, tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal.
- R. Os Requerentes suportaram custos com a constituição da garantia, no montante total de 675 €.
- S. A 30 de Outubro de 2022, os Requerentes foram notificados do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- T. Em 30 de Janeiro de 2023, os Requerentes foram notificados da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa.

- U. A 15 de Fevereiro de 2023, os Requerentes interpuuseram recurso hierárquico da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, reiterando ter o imóvel do ... permanecido como habitação própria e permanente do seu agregado familiar até à respectiva alienação e juntando elementos de prova.
- V. A 15 de Julho de 2023, os Requerentes foram notificados do projecto de decisão a negar provimento ao recurso hierárquico por se apurar que na data da alienação do imóvel, o domicílio fiscal de todos os membros do agregado familiar não coincidia com a morada do imóvel, não estando o imóvel alienado afectado a habitação própria e permanente, nem da mulher do recorrente, nem do agregado familiar, razão pela qual o reinvestimento não podia ser levado em consideração.
- W. A 1 de Agosto de 2023, os Requerentes exerceram o seu direito de audição prévia, em sede do qual assumiram o lapso cometido no preenchimento da declaração Modelo 3 do ano seguinte e reiteraram os elementos de prova juntos com o recurso hierárquico.
- X. A 23 de Agosto de 2023, os Requerentes foram notificados da decisão final que negou provimento ao recurso hierárquico, tendo a Autoridade Tributária (novamente) convertido em definitivo o entendimento anteriormente projectado.
- Y. A 5 de Novembro de 2023, por não pretenderem manter a omissão declarativa da intenção de reinvestimento da mais-valia imobiliária auferida, os Requerentes entregaram uma declaração Modelo 3 de substituição referente ao ano de 2018, na qual inscreveram o valor de realização reinvestido naquele ano.
- Z. Não se conformando com os actos tributários e decisório, os Requerentes apresentam o presente pedido de pronúncia arbitral.

### **Factos não provados**

69. Não há factos relevantes para esta decisão arbitral que não se tenham provado.

70. O tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos à petição, no processo administrativo remetido pela AT e nas declarações de parte e das testemunhas.
71. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º/2 do CPPT e art.ºs 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do Código de Processo Civil - CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º/1 a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. art.ºs 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA e art.ºs 5.º/2 e 411.º do CPC).
72. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência - cfr. art. 16.º e) do RJAT e art. 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.
73. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do art. 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação - cfr. art. 607.º/5 do CPC *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.
74. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade que se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

### III. Matéria de Direito

75. A questão central cuja apreciação é pedida ao Tribunal prende-se com os requisitos referentes ao reinvestimento do valor de realização previstos no art. 10.º/5 e 6 do CIRS, para efeitos de exclusão de tributação dos ganhos com mais-valias.
76. Defende a Requerida que essa exclusão tributária depende da verificação de um comportamento futuro e objectivamente incerto: o reinvestimento. Não tendo esse reinvestimento sido comunicado à AT, impunha-se a reliquidação.
77. Esse acto, dispensaria mesmo a audição prévia dos contribuintes já que, nos termos do art. 60.º/2 a) se efectuava com base na declaração do contribuinte.
78. Esta argumentação contorna, todavia, a questão central que é colocada, a qual se prende com a interpretação do art. 10.º/5 do CIRS que apenas *exclui da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar*.
79. Subsiste, portanto, um pressuposto de facto – a habitação própria e permanente – que condiciona essa exclusão. Essa situação não coincide com o domicílio fiscal, sendo, todavia que este faz presumir aquela (art. 13.º/12 CIRS).
80. Nesse sentido a AT considerou que, não tendo os Requerentes domicílio fiscal no imóvel alienado (cujo reinvestimento justificará a exclusão das mais-valias obtidas), a presunção funcionava contra estes.
81. Aceita a AT que estes podiam apresentar prova em contrário. Não reconhece, todavia, que esta tenha sido produzida – apesar da muito extensa documentação apresentada.
82. Estranhamente, o argumento com que a Requerida suporta o afastamento dessa prova não se prende com esse facto (consistir o imóvel alienado na habitação própria e permanente dos Requerentes à data da venda) mas com o facto de os Requerentes terem indicado a intenção de pretenderem, após alienação, passarem a habitar o imóvel de ... (tendo, por isso obtido isenção do IMI).



- 
83. Parece, assim, que a AT entende que, porque os Requerentes declararam a intenção de mudar a sua habitação própria e permanente para outro local, o imóvel onde residiam perdeu (imediatamente?!) essa qualidade.
84. A interpretação que a AT faz dos factos e das normas aplicáveis é manifesta e injustificadamente restritiva.
85. Repare-se que – no sentido inverso da leitura da Requerida – se alguém indica a sua intenção de alterar a sua habitação própria e permanente para outro local, com isso estará a assumir - e afirmar implicitamente – que o local onde reside terá essa qualidade. E enquanto a mudança não ocorrer, essa será (ou permanecerá) a habitação própria e permanente. E a aquisição de outro imóvel não equivale a essa mudança.
86. Acresce que não fará, aliás, qualquer sentido exigir – como parece pretender a AT – que o imóvel alienado permaneça como habitação própria e permanente até ao preciso dia da sua alienação.
87. Pelo contrário, será de esperar que nessa data, os alienantes tenham libertado o imóvel, permitindo que os adquirentes dele tomem posse imediatamente.
88. Este cuidado – que, sendo expectável genericamente, é constatável no caso em apreço – não pode ter como consequência privar os alienantes do direito a obterem a exclusão da tributação de mais-valias, se reinvestirem as mesmas na aquisição de novo imóvel para o mesmo efeito.
89. Repare-se que é o próprio legislador que demonstra uma flexibilidade assinalável em termos cronológicos, ao admitir que o reinvestimento em novo imóvel (para o mesmo fim) se faça entre os 24 meses antes e os 36 meses após a realização da mais-valia – cf. art. 10.º/5 b) CIRS.
90. Por outro lado, a AT ao retirar da alteração do domicílio fiscal uma imediata alteração da habitação própria e permanente parece estar a forçar o funcionamento da presunção no sentido da coincidência entre aquele e esta. Pela simples razão de que é natural que, por mera cautela, os contribuintes antecipem a alteração daquele domicílio em relação à mudança efectiva, evitando quaisquer extravios na comunicação.

91. No caso, a AT tinha na sua posse elementos que lhe permitiam constatar de que a alteração da habitação própria e permanente não foi feita para o endereço indicado (o imóvel de ...), pelo que deveria considerar afastada a presunção de coincidência com o domicílio fiscal.
92. Improcedem, portanto, os fundamentos da AT para a recusa em excluir da tributação as mais-valias obtidas, dado o reinvestimento das mesmas na aquisição de novo imóvel para o mesmo efeito.
93. Peticionam os Requerentes que a AT seja condenada no pagamento de juros indemnizatórios, por erro imputável aos serviços, o que a Requerida não reconhece.
94. Constata-se efectivamente que a AT procedeu à reliquidação do IRS tendo por base as declarações dos Requerentes. E é verdade que estes apenas em 2023 corrigiram a declaração no sentido de especificarem o reinvestimento. Todavia, o fundamento da AT para a exclusão da tributação pretendida foi – como se constatou supra – o facto de o imóvel alienado não ser a habitação própria e permanente dos Requerentes. E esse argumento não colhe, tal como se viu. O que redundava no referido erro dos serviços, justificando, portanto, a condenação em juros indemnizatórios, conforme peticionam os Requerentes.
95. Não obstante, conforme refere a AT, esses juros estão indexados ao pagamento efectuado e, portanto, apenas ao montante de 6.148,24 €.
96. Peticionam também os Requerentes uma indemnização por prestação indevida de garantia, nos termos do art. 53.º da LGT.
97. Acontece que, nos termos do ac. do STA de 24.10.2012 (proc. 528/12), a hipoteca voluntária não pode ser entendida como uma garantia equivalente à garantia bancária, em relação à qual possa ser requerida a fixação de uma indemnização nos termos dessa mesma disposição da LGT. O ressarcimento de eventuais prejuízos deverá fazer-se pelos meios indemnizatórios gerais.

98. Improcede, portanto, o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia apresentado pelos Requerentes.

#### **IV. Decisão**

Em face do *supra* exposto, decide-se

1. Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2021 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2021 ..., ambas referentes ao ano de 2017, e, bem assim, da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2023..., condenando-se a Requerida a reembolsar aos Requerentes o imposto indevidamente pago;
2. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, relativamente ao valor de 6.148,24 €, calculados nos termos legais;
3. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

#### **V. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em 36.368,15 € (trinta e seis mil trezentos e sessenta e oito euros e quinze cêntimos) nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º/1 a) e b), do RJAT, e do art. 3.º/2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

#### **VI. Custas**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 1.836 € (mil oitocentos e trinta e seis euros), a pagar pela Requerida, nos termos dos art.ºs 12.º/2, e 22.º/4, do RJAT, e art. 4.º/5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2024

O Árbitro

Rui M. Marrana

*A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.*