

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 891/2024-T

Tema: IRS – Mais-Valias imobiliárias – artigo 10.º, n.º 5 do CIRS – Habitação Própria e permanente – Domicílio Fiscal; Revogação parcial do acto de liquidação.

SUMÁRIO:

1. A revogação parcial da liquidação impugnada, implica que a instância atinente à apreciação da legalidade daquela liquidação (na parte abrangida) se extinga por inutilidade superveniente parcial da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos, perde utilidade a sua total apreciação.
2. O conceito de habitação própria permanente não se confunde com o de domicílio fiscal.
3. As mais-valias imobiliárias não são tributadas por força do disposto no n.º 5, do artigo 10.º do CIRS, se o sujeito passivo provou que o imóvel alienado correspondia à sua habitação própria permanente, ainda que, circunstancialmente, o não fruisse à data da sua alienação por razões perfeitamente demonstradas e justificadas.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO:

1. **A...**, contribuinte fiscal n.º..., residente na ..., n.º ..., ..., ...-... Costa de Caparica, apresentou, em 22.7.2024, pelas 16:20 horas, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o disposto no artigo 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

1.

2. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou a Àrbitro Presidente e os Àrbitros Vogais que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 11.9.2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 01.10.2024 para apreciar e decidir o objecto do processo.
6. Em 11.10.2024, a Requerida apresentou no SGP do CAAD requerimento onde informa que por despacho da Exm.ª Senhora Subdirectora-geral de 01.10.2024, foi revogado parcialmente o acto impugnado, juntando-se a informação n.º 398/2024, de 25.9.2024, da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares que está a ancorar a aludida decisão e a fundamentar a revogação parcial.
7. Em 28.10.2024, foi proferido nos autos o seguinte despacho: *“Considerando o requerimento apresentado pela AT em 11.10.2024, decide-se notificar o Requerente para que no prazo de 5 dias se pronuncie sobre esse requerimento da Requerida e que informe se mantém interesse no prosseguimento dos autos.”*
8. Em 31.10.2024, o Requerente apresentou requerimento nos autos onde refere: *“Tendo sido notificado do Despacho Arbitral, datado de 28 de outubro de 2024, através do qual lhe é requerido a pronúncia sobre o requerimento apresentado pela Autoridade Tributária e Aduaneira e bem assim sobre se mantém o interesse no prosseguimento dos autos. Vêm, mui respeitosamente, declarar que em nada obsta à anulação parcial da liquidação aludida pela Autoridade Tributária no requerimento que apresentou, desde que seja comprovada nos presentes autos essa mesma anulação e a restituição do imposto. Mais declara, manter o total interesse no prosseguimento dos presentes autos, em virtude do pedido formulado não ter sido atendido na totalidade pela Autoridade Tributária, designadamente no que concerne à exclusão da tributação em*

sede de IRS atento o reinvestimento parcial realizado pelo sujeito passivo e aos juros indemnizatórios.”

9. Em 31.10.2024, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação, refutando os vícios imputados pelo Requerente à liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024..., referente ao ano de 2022, no montante de 60.463,53 € e ora colocada em crise.
10. Naquele mesmo dia, a Requerida apresentou o Processo Administrativo a que se refere o no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro, doravante PA.
11. Em 11.11.2024, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: *“Considerando que: 1. **Dispensa da reunião do art.º 18 do RJAT** a) É requerida prova testemunhal, mas afigura-se que não há matéria de facto controvertida relevante para a decisão da causa que possa ser esclarecida com a produção de prova testemunhal. b) No processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis. Dispensa-se a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT. 2. **Alegações finais** Faculta-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do presente despacho podendo a Requerente pronunciar-se sobre a exceção invocada pela Requerida na Resposta. 3. **Data para prolação e notificação da decisão final:** Indica-se o dia 03-03-2025 como data previsível para a prolação da decisão arbitral. 4. **Taxa de arbitragem remanescente** A requerente deverá cumprir oportunamente com o disposto no artigo 4, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (pagamento antes da decisão e pela forma regulamentar, do remanescente da taxa arbitral). 5. **Documentos em word.** Ao abrigo do princípio da colaboração solicita-se às partes a remessa das peças processuais em formato word. Lisboa, 11 de novembro de 2024 (...).”*
12. Fundado nos argumentos que estão no Requerimento junto ao SGP do CAAD em 21.11.2024, o Requerente opôs-se à decretada dispensa da reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT, sendo que, sobre o aludido requerimento, recaiu o seguinte despacho de 26.11.2024: *“Por requerimento de 21-11-2024 veio o Requerente requerer a admissão*

da produção de prova testemunhal requerida e que foi dispensada por despacho arbitral de 11-11-2024. Entende este Tribunal Arbitral que a prova testemunhal dos factos alegados pela Requerente não é relevante para a decisão a proferir. Mais se considera que os meios de prova juntos aos autos são suficientes para a decisão a proferir, e a sua produção constituiria um ato processualmente inútil e, nessa medida, legalmente inadmissível, nos termos do artigo 130.º do CPC ex vi artigo 29.º, n.º 1 e) do RJAT, pelo que se decide manter o despacho de 11-11-2024. Notifique-se.”

- 13.** A Requerida apresentou alegações finais em 03.12.2024, onde, no essencial, repristina a posição que já havia defendido aquando da apresentação da sua Resposta.
- 14.** O Requerente não apresentou alegações finais e mediante requerimento entrado no SGP do CAAD em 11.12.2024, vem juntar aos autos comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem subsequente, dando, assim, cumprimento ao determinado no despacho de 11.11.2024.
- 15.** Fundamentando o seu pedido, o Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) ALEGAÇÕES DO REQUERENTE:

- A)** No Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA), o Requerente começa por trazer à discussão o Ofício n.º..., datado de 28 de Fevereiro de 2024, emitido pelo Serviço de Finanças de Almada ..., que levou ao conhecimento daquele a decisão que desconsiderou o reinvestimento parcial do valor obtido na venda do imóvel sito na Rua ..., n.º ..., ..., em ..., Lisboa, sustentando-se ali que tal imóvel não era a habitação própria e permanente do Requerente.
- B)** Não obstante, defende o Requerente que o imóvel alienado era a sua residência própria e permanente. Dizendo mais: que o imóvel onde foi realizado o reinvestimento parcial passou a ser também a sua habitação própria e permanente, ou seja, passou a ter o mesmo destino e afectação que tinha o imóvel anterior.

- C) Prossegue o Requerente dizendo que, em 14 de novembro de 2003, adquiriu, por permuta, a fração D do prédio sito na Rua ..., n.º ..., ..., em ..., Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo
- D) Afirma ainda que, na mesma data, o Requerente e sua esposa (entretanto falecida) destinaram o imóvel à sua residência permanente.
- E) Desde então e até à venda do imóvel, afirma o Requerente que o utilizou como centro da vida do seu agregado familiar, organizando sua vida diária, pernoitando, tomando suas refeições, criando seu filho e recebendo familiares.
- F) Após a morte de sua esposa, em 3 de novembro de 2021, o Requerente, mesmo sozinho, manteve a residência permanente no imóvel, realizando sua vida diária, confeccionando as suas refeições, aí pernoitando diariamente e recebendo familiares.
- G) No entanto, o imóvel, de tipologia T3, com uma área bruta privativa de 103m² e uma área bruta dependente de 15,75m², mostrava-se excessivo para as necessidades do Requerente, reformado e viúvo, com quartos não utilizados.
- H) Dá-nos nota o Requerente de que, assim sendo, decidiu vender o imóvel, iniciando obras de remodelação, como pinturas e recuperação de paredes e chão.
- I) Não se detendo, prossegue dizendo que devido a problemas de saúde e às condições das obras, nomeadamente, as poeiras e cheiros decorrentes das mesmas, por conselho médico foi-lhe recomendado que não habitasse o imóvel durante o período em que as obras decorressem.
- J) Atenta tal recomendação, em 11 de Novembro de 2021, o Requerente atualizou o estado civil do cartão de cidadão e alterou a sua morada para uma casa de férias sita na ..., n.º ..., ..., na Costa de Caparica e que era sua propriedade, onde passou a pernoitar durante as obras.
- K) Tal imóvel era um pequeno estúdio com área bruta privativa não superior a 30m².
- L) O Requerente aduz, de seguida, no sentido de que a transferência temporária de morada não incluiu a transferência dos bens do mesmo que permaneceram no imóvel sito na Rua ..., n.º ..., ..., em ..., Lisboa.

- M)** O imóvel que no entender do Requerente era a sua habitação própria e permanente foi alienado volvidos sensivelmente cinco meses após alteração de morada que o Requerente realizou.
- N)** E do exposto retira o Requerente que o imóvel correspondente à morada indicada a 11 de Novembro de 2021 aos serviços do Instituto de Registos e Notariado, sito na Costa de Caparica, nunca assumiu a natureza e qualidade de habitação própria e permanente, sendo antes e apenas um imóvel propriedade do Requerente que este utilizou até que as obras a que foi sujeito o imóvel sito em Lisboa ficassem concluídas e até ter ocorrido a venda.
- O)** Segue-se a afirmação pelo Requerente de que após as obras e a venda do imóvel sito em ..., aquela habitação (secundária) para onde o Requerente transferiu a sua morada de correspondência foi novamente desocupada.
- P)** Aduz o Requerente que *“[A]s obras de recuperação do imóvel foram realizadas, gratuitamente, por um amigo do Requerente, que ao longo de diversos fins-de-semana foi preparando o imóvel para que o mesmo fosse vendido pelo melhor preço possível.”*
- Q)** Não deixando de referir que *“O fornecimento de energia elétrica, telecomunicações, água e gaz foi mantido no imóvel não tendo existido qualquer resolução daqueles contratos.”*
- R)** Prossegue o Requerente afirmando que *“Findas as obras, e passadas poucas semanas dessa realidade, o imóvel que originou o rendimento em crise foi vendido, não tendo assim o Requerente voltado a alterar a sua morada para Lisboa.”*
- S)** Informa ainda o Requerente que após a venda do imóvel sito em ..., em 22 de Abril de 2022, não voltou a residir no imóvel que ocupou temporariamente (no decurso das obras), mas adquiriu um novo imóvel na Costa de Caparica, na..., n.º ..., ..., de tipologia T1, alcançando assim as suas intenções iniciais de habitar num imóvel com menor área.
- T)** Aduzindo o Requerente no sentido de que reinvestiu o montante de 290.000,00€ na aquisição do novo imóvel sito na ..., n.º ..., ..., na Costa da Caparica, o qual destinou a sua habitação própria e permanente. Referindo mais: *“Para esse imóvel o Requerente transferiu todos os seus bens que possuía na casa de Lisboa que entretanto havia sido vendida em 22 de abril de 2022.”*

- U) E em jeito de conclusão, afirma o Requerente que dúvidas não podem subsistir de que o imóvel vendido a 22 de Abril de 2022 era a habitação própria e permanente daquele e que reinvestiu 290.000,00€ na aquisição do imóvel sito na ... n.º ..., ..., na Costa de Caparica, que destinou, outrossim, também, a habitação própria e permanente.
- V) Isto dito refere o Requerente que “[O] imóvel de “partida” (alienado) e o de “chegada” (adquirido) foram, in casu, ambos, destinados à habitação própria e permanente do Requerente.”
- W) De seguida traz o Requerente à colação o disposto no n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS, intuindo desse normativo que o mesmo “(...) *exclui de 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, o valor de realização, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, exclusivamente com o mesmo destino, e que esse reinvestimento seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização.*”
- X) Donde retira que “[D]úvidas não podem subsistir quanto à exclusão de tributação do valor reinvestido no imóvel adquirido igualmente para habitação própria e permanente, e conseqüentemente da ilegalidade da liquidação adicional emitida pela Autoridade Tributária que ora se impugna, ilegalidade essa que determina a anulação da liquidação.”
- Y) Finalmente, defende ainda o Requerente que “(...) a Autoridade Tributária parte do princípio de que domicílio fiscal e habitação própria e permanente consubstanciam conceitos iguais e de total simetria, donde não tendo o Requerente o domicílio fiscal no imóvel alienado à data dessa venda, o reinvestimento previsto no n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS não é passível de ser aplicado.”
- Z) A tal propósito e no sentido de demonstrar que o conceito de domicílio fiscal e o conceito de habitação própria e permanente não são iguais e podem divergir, traz o Requerente à colação o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 2 de Fevereiro de 2023 e prolatado no âmbito do processo n.º 126/11.5BELRS que transcreve em parte.

- AA)** Dizendo mais: que “(...) o não uso pelo Requerente da sua efetiva habitação própria e permanente foi temporária e devidamente justificada.” E que “(...) essa justificação assenta não só na venda que o Requerente desejava realizar como na recomendação médica do seu não uso durante o período em que as obras se realizariam.” Retirando daí que “(...) esta ausência justificada não pode impedir ou condicionar a aplicabilidade do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS, inviabilizando o reinvestimento e a exclusão de tributação.” E no sentido de ancorar tudo quanto vem sendo dito, traz o Requerente à discussão os ensinamentos que dimanam do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 26 de outubro de 2022, tirado no âmbito do processo n.º 482/11.5BELRS e que igualmente em parte transcreve.
- BB)** E isto dito, defende o Requerente que “[A]tento todo o acima exposto, deve outrossim o impacto material na liquidação decorrente da desconsideração pela Autoridade Tributária do reinvestimento declarado e realizado pelo ora Requerente, ser anulado por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.”
- CC)** Peticiona a Requerente como segue: “[T]ermos em que se requer a V. Exa. a anulação do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2024 ..., referente ao ano de 2022, no montante de € 60.463,53, por ilegal, face aos vícios acima enunciados, tudo com as demais consequências legais, nomeadamente a restituição do imposto pago em excesso, e o pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT.”

16. A Requerida apresentou Resposta, na qual alega:

I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A)** Na Resposta e quanto ao reinvestimento efetuado, começa a Requerida por dizer que foram os Requerentes notificados da intenção da AT de desconsiderar o declarado, em virtude de o imóvel alienado não estar afeto à habitação própria e permanente do Requerente ou do seu agregado.
- B)** Depois de enunciar factualidade relevante para a apreciação do caso e de trazer à colação a alínea b) do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS, aduz a Requerida no sentido

de que “(...) *in casu*, como o próprio Requerente admite, aquando da transmissão do imóvel, o domicílio fiscal do contribuinte não correspondia à morada do imóvel alienado, tendo passado a residir noutra imóvel, que “utilizou até às obras ficarem concluídas e ter ocorrido a venda”, não apresentando, porém, elementos probatórios que permitam concluir o período de duração das obras, porquanto refere terem sido efetuadas, gratuitamente, por um amigo.”

- C) Dizendo mais: “[A]liás, os documentos constantes de doc. 10, apenas comprovam o pagamento de importâncias mínimas, indiciando não se encontrar habitado.”
- D) E daqui infere a Requerida que “(...) não residindo o contribuinte no imóvel alienado, à data da venda, então terá de se concluir que o mesmo não se destinava à sua habitação permanente, pelo que os ganhos provenientes da sua transmissão onerosa não beneficiam da exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.”
- E) Acrescentando ainda que deve relevar no sentido da não procedência das pretensões anulatórias do requerente “(...) o facto de, na escritura de aquisição por permuta do imóvel em questão, em 2003, nem sequer se encontrar declarado que o imóvel se destinaria a habitação própria e permanente.”
- F) E em jeito de conclusão diz a Requerida: “[R]esultando, em conclusão do supra exposto, e da documentação carreada para os autos, que a liquidação contestada não padece de qualquer ilegalidade.”
- G) Retirando daqui a Requerida que não assiste razão ao Requerente, não merecendo, pois, qualquer censura o acto recorrido, dado que o mesmo resulta do escrupuloso cumprimento do quadro legal aplicável, pelo que, deve ser mantido na ordem jurídica.
- H) A Requerida, no ponto V da Resposta, sob a epígrafe “*Inquirição de Testemunhas*”, sustenta que levando-se em consideração a questão decidenda, a factualidade que subjaz ao presente PPA, e a prova efetuada em sede de procedimento administrativo, bem como o respetivo enquadramento jurídico,

não podiam os depoimentos das testemunhas arroladas contradizer o que ficou provado documentalmente, não vislumbrando, assim, a utilidade de tal diligência.

- I) Nessa conformidade, aduzia a Requerida ali no sentido de que o pedido de realização de produção de prova testemunhal deveria ser recusado.
- J) Peticionando seja julgado improcedente o PPA por não provado e, conseqüentemente, devendo manter-se na ordem jurídica o acto tributário de liquidação impugnado, absolvendo-se a Requerida do pedido, tudo com as devidas e legais conseqüências.

II. THEMA DECIDENDUM:

17. O *thema decidendum* reporta-se à questão de saber se o imóvel sito em ..., Lisboa, alienado em 2022 pelo Requerente, era, à data, efectivamente, a sua habitação própria permanente, para efeitos de se determinar se a mais-valia obtida com a respectiva alienação estava ou não sujeita tributação em sede de IRS, ao abrigo do disposto no art.º 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS; não sem que se aborde igualmente a questão prévia da inutilidade superveniente da lide na parte em que houve revogação parcial do acto de liquidação aqui sindicado.

Cumpra, então, agora, proferir decisão.

III. SANEAMENTO:

- 18.** O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação de IRS ora impugnada, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.
- 19.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cfr. 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).

-
20. A ação é tempestiva, porque apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
21. O processo não enferma de nulidades.
22. Não foram identificadas questões que obstassem ao conhecimento do mérito.

IV. DECISÃO:

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

23. Antes de entrarmos na apreciação do mérito das questões submetidas a julgamento, cumpre-nos fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão:
- A) Em 14.11.2003, o ora Requerente, à data casado com B..., sob o regime de separação, adquiriu, por permuta, a fracção autónoma designada pela letra “D”, que corresponde ao primeiro andar A, com uma arrecadação n.º 1 e um lugar de estacionamento com o n.º 4, sitos na sub sub cave piso menos três, do prédio urbano situado em Lisboa, na ..., Rua ..., n.ºs, Freguesia de ..., Concelho de Lisboa, à qual foi atribuído o valor de 170.000,00 €. (Cfr. Doc. n.º 7 junto ao PPA e fls. 18 a 22 do PA).
- B) Naquela data, o Requerente juntamente com a sua esposa, afetaram o imóvel à sua habitação. (Cfr. ponto 6. e 54. do PPA – facto não controvertido).
- C) Desde 14.11.2003 e até à sua venda, o Requerente utilizou aquele imóvel como sendo o centro da vida do seu agregado familiar, tendo no mesmo organizado a sua vida normal e aí diariamente pernoitado, tomado as suas refeições, criado o seu filho, recebido os seus familiares, ou seja, tornou aquele imóvel a sua residência habitual e permanente. (Cfr. ponto 55. do PPA).
- D) Em 3 de Novembro de 2021, faleceu a esposa do Requerente. (Cfr. ponto 56. do PPA – facto não controvertido).

- E)** Posteriormente à data referida no ponto **D)** do probatório, o Requerente, mesmo sozinho naquele imóvel, manteve aí a sua residência, fazendo aí a sua vida quotidiana e normal, confeccionado aí as suas refeições, aí pernoitando diariamente e aí recebendo os seus familiares. (Cfr. ponto 57. do PPA – facto não controvertido).
- F)** O imóvel identificado no ponto **A)** do probatório, com a tipologia T3 e com uma área bruta privativa de 103m² e uma área bruta dependente de 15,75m², mostrava-se, para o Requerente, entretanto reformado e viúvo, de dimensões excessivas face às suas necessidades, existindo quartos que nunca eram ocupados e sem qualquer utilidade. (Cfr. ponto 58. do PPA – facto não controvertido).
- G)** Atenta a dimensão excessiva do imóvel identificado no ponto **A)** do probatório, o Requerente decidiu iniciar o processo de venda do mesmo, o que começou por concretizar com a realização de algumas obras de remodelação, designadamente de pinturas, recuperação de paredes e chão. (Cfr. ponto 59. do PPA – facto não controvertido).
- H)** Face a alguns problemas de saúde que afectavam o Requerente e consabido que é que as obras a realizar provocam sempre poeiras e cheiros nocivos, foi aconselhado pelo seu médico a não habitar o imóvel durante o prazo em que essas obras viessem a decorrer. (Cfr. ponto 60. do PPA – facto não controvertido).
- I)** Atenta a recomendação referida no ponto **H)** do probatório, o Requerente, a 11 de Novembro de 2021, ao atualizar o estado civil do seu cartão de cidadão alterou igualmente a sua morada, para que assim, durante o tempo em que as obras iam sendo realizadas, pudesse receber qualquer correspondência oficial. (Cfr. ponto 61. do PPA – facto não controvertido).
- J)** O domicílio fiscal designado pelo Requerente, foi uma casa de férias que o mesmo possuía há diversos anos na ..., n.º, na Costa de Caparica, que é um pequeno estúdio com a área bruta privativa não superior a 30 m². (Cfr. ponto 62. do PPA – facto não controvertido).

- K)** A partir de 11 de Novembro de 2021, tendo em vista a colocação do imóvel no mercado para venda e por questões de saúde, o Requerente abandonou o imóvel identificado no ponto **A)** do probatório com a intenção de nele fazer obras de beneficiação.
- L)** O imóvel identificado no ponto **J)** do probatório, foi aquele para onde o Requerente se mudou e nele passou a pernoitar maioritariamente durante o tempo em que as obras referidas no ponto **G)** do probatório decorreram. (Cfr. ponto 62. do PPA – facto não controvertido).
- M)** A transferência temporária de morada não foi acompanhada pela transferência dos bens do Requerente que se encontravam no imóvel sito em ... mas antes e apenas da transferência de algumas peças de vestuário e artigos de higiene. A grande maioria dos pertences do Requerente, designadamente os de maior valor monetário e sentimental, permaneceram no imóvel identificado no ponto **A)** do probatório. (Cfr. ponto 63. e 64. do PPA – facto não controvertido).
- N)** Em 22.04.2022, o Requerente alienou o imóvel identificado no ponto **A)** do probatório, pelo preço de 430.000,00 € (Cfr. Doc. n.º 9 e fls. 4/22 do PA).
- O)** O fornecimento de energia elétrica, telecomunicações, água e gaz foi mantido no imóvel não tendo existido qualquer resolução daqueles contratos. Entre período subsequente à alteração da morada em 11.11.2021 e o momento da venda do imóvel sito em ..., em 22.4.2022, ou seja, durante praticamente 5 meses, teve consumos de energia, embora baixos, no imóvel sito em ... (o que é compatível com a realização das obras no local) e teve consumos de água (também baixos) no imóvel sito na Costa de Caparica. (Cfr. ponto 68. do PPA e respectivo Doc. n.º 10 ali junto)
- P)** Ainda no decorrer do ano de 2022, o Requerente adquiriu, pelo preço de 290.000,00 €, o imóvel, de tipologia T1, sito na Avenida ..., n.º..., na Costa da Caparica que destinou a sua habitação própria, passando a habitar nele desde então. (Cfr. ponto 71. do PPA e fls. 13/22 do PA).

- Q)** O Requerente reinvestiu o montante de 290.000,00 € na aquisição do imóvel identificado no ponto **P)** do probatório (Cfr. ponto 71. do PPA e fls. 13/22 do PA);
- R)** Para o imóvel identificado no ponto **P)** do probatório, o Requerente transferiu todos os seus bens que possuía no imóvel sito em ... que havia sido vendido em 22.04.2022. (Cfr. ponto 71. do PPA – facto não controvertido);
- S)** Na primeira declaração Modelo 3 de IRS (identificada com o n.º ... recepcionada em 20.06.2023), do ano de 2022, o Requerente inscreveu, no anexo G, no Quadro 4, o valor de aquisição de 170.000,00 € (ano de aquisição 2003 e mês de aquisição 4) e o valor de realização de 430.000,00 € (ano da alienação 2022 e o mês da alienação 4); inscreveu ainda no campo “Despesas e Encargos”, o montante de 26.445,00 €; no quadro 5A, Campo 5005, manifestou intenção de reinvestir parte do valor de realização, ou seja, tão-só, o valor de 290.000,00 €; No campo 5008, declarou que no ano em que a alienação se efectivou e após essa alienação, reinvestiu, sem recurso ao crédito, o valor de 290.000,00 €; No Quadro 5A1, da Declaração Modelo 3, Anexo G, identificou o imóvel objecto de reinvestimento. (Cfr. Doc. n.º 2 junto ao PPA e fls. 4/22 e 5/22 do PA);
- T)** A declaração referida no ponto **S)** do probatório, originou a liquidação n.º 2023..., de 18.07.2023, no valor (a pagar) de 5.297,13. (Cfr. Doc. n.º 3 junto ao PPA);
- U)** O IRS apurado na liquidação referida no ponto **T)** do probatório e que se cifrava em 5.297,13 €, foi pago em 02.09.2023 (Cfr. Doc. n.º 3 junto ao PPA);
- V)** Na sequência de procedimento de correção dos elementos declarados, foi apresentada pelo Requerente declaração de substituição e, no Anexo G, foi inscrita a alienação da fração D do imóvel U-..., freguesia com o código..., por 430.000,00 € (aquisição em 2003-11 por 100.959,81 €, sem despesas e encargos). Na mesma declaração, retirou todos os valores referentes ao reinvestimento do valor de realização. (Cfr. fls. 4 da decisão de revogação e Informação n.º 398/2024, de 25.09.2024);

- W)** A declaração referida no ponto **V)** do probatório, originou a liquidação n.º 2024..., de 2024-03-22, no valor (a pagar) de 55.166,40. (Cfr. Doc. n.º 5 e fls. 4 da decisão de revogação e Informação n.º 398/2024, de 25.09.2024);
- X)** O IRS apurado na liquidação referida no ponto **W)** do probatório e que se cifrava em 55.166,40 €, foi pago em 06.05.2024 (Cfr. Doc. n.º 5 junto ao PPA);
- Y)** A Requerida, por despacho de 1.10.2024, da Exm.^a Senhora Subdirectora-geral, revogou parcialmente o acto de liquidação de IRS n.º 2024..., relativo ao ano de 2022 e objecto da presente acção. (Cfr. decisão de revogação e Informação n.º 398/2024, de 25.09.2024, junta ao SGP do CAAD em 11.10.2024);
- Z)** Em 22.07.2024, pelas 16:20 horas, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

- 24.** Não se provou que as obras de recuperação do imóvel identificado no ponto **A)** do probatório, foram realizadas gratuitamente por um amigo do Requerente.
- 25.** Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

- 26.** Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

27. 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 (cfr. art.º 596.º do CPC).
28. A convicção sobre os factos dados como provados e não provados (acima explicitados) assentou na análise crítica da prova e fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e, nomeadamente, na prova documental junta aos autos pela Requerente e nas informações oficiais e nos documentos constantes do PA junto aos autos, conforme remissão feita a propósito de cada ponto do probatório, sendo indicado expressamente em cada um daqueles pontos o(s) documento(s) que contribuíram para a extração do correspondente facto.
29. A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais.

IV.D) MATÉRIA DE DIREITO (FUNDAMENTAÇÃO):

IV.D.1) QUESTÃO PRÉVIA - DA INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE:

30. Os n.ºs 1 e 2 do art.º 13º do RJAT, dizem: *“1 – Nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários previstos no artigo 2.º, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º. 2 – Quando o ato tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral seja, nos termos do número anterior, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da administração tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente*

a esse último ato se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse.

- 31.** A Requerida não procedeu à revogação parcial da sindicada liquidação de IRS n.º 2024 ..., relativa ao ano de 2022, no prazo previsto no n.º 1 do acima transcrito art.º 13º do RJAT.
- 32.** Assim sendo, resulta meridianamente claro que o regime previsto naquele normativo não tem aqui aplicação.
- 33.** Tal como está referido na Informação n.º 398/2024, de 25.9.2025 da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento Singular, que está a ancorar a decisão de revogação parcial do acto de liquidação sindicado, da Exm.ª Senhora Subdirectora-geral, datada de 1.10.2024, a DSCJC, deu a conhecer a apresentação no CAAD de um pedido de pronúncia arbitral que veio a dar origem à presente lide e solicitou pronúncia expressa quanto à manutenção, alteração ou revogação do(s) ato(s) objeto do pedido.
- 34.** No PPA alega o Requerente que as correções propostas pela Autoridade Tributária e que vieram a materializar-se na liquidação sindicada, tinham subjacentes as seguintes rectificações ao declarado pelo Requerente: *i)* a alteração do grau de deficiência da Companheira do Requerente; *ii)* a alteração da data de aquisição dos direitos reais sobre o imóvel sito na Rua ..., n.º ..., ..., em ..., Lisboa, alienado em 2022; *iii)* a alteração do valor das despesas e encargos incorridos e necessários à alienação referida; *iv)* a desconsideração do reinvestimento parcial do valor de realização obtido com a alienação do imóvel aqui em causa.
- 35.** Quanto à rectificação referida em *i)* do ponto precedente, na declaração de substituição n.º ..., entregue pelo Requerente, foi mantido o grau de 60% de incapacidade do Sujeito Passivo B, tendo sido levado em consideração para os devidos efeitos, nomeadamente para efeitos da dedução relativa a pessoas com deficiência, pelo que, quanto a este aspecto, a pretensão do Requerente já se encontra refletida na liquidação contestada, aceitando a Requerida que o grau de incapacidade declarado é o correcto.
- 36.** Quanto à rectificação referida acima em *ii)*, diz-se na Informação n.º 398/2024, de 25.9.2025 da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento Singular o seguinte:
“(...) 8. Na sequência de contatos estabelecidos entre o Requerente e o SF Almada ...,

via e-balcão, nomeadamente com a junção da escritura de aquisição do imóvel alienado em 2022, em 2024.03.19 foi o Requerente informado que o valor de aquisição a considerar seria o valor constante na escritura enviada (€ 170.000,00), confirmando-se que se mantinham as restantes correções do Anexo G. 9. Pelo que, reconhecendo o Requerente o erro quanto ao mês de aquisição, será de alterar o valor de aquisição para 170.000,00€, conforme já havia ser decidido anteriormente (e não materializado na declaração de substituição entregue pelos Requerentes).”

- 37.** No que tange à rectificação referida acima em *iii*), ou seja, quanto à despesas e encargos (incorridos com a mediação imobiliária contratada e referida na escritura de alienação do imóvel aqui em causa) que segundo o Requerente deveriam cifrar-se em 26.445,00 €, atenta a apresentação dos respectivos comprovativos, considerou a Requerida que se deveria considerar como despesa necessária e efetivamente praticada, inerente à alienação, nos termos e para os efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS.
- 38.** Finalmente e quanto à rectificação referida acima em *iv*), *i.e.*, quanto à desconsideração do reinvestimento parcial do valor de realização, considerou-se, na Informação n.º 398/2024, de 25.9.2025 da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento Singular, sancionada superiormente, que “(...) *não residindo o contribuinte no imóvel alienado, à data da venda, terá de concluir-se que o mesmo não se destinava à sua habitação permanente, pelo que os ganhos provenientes da sua transmissão onerosa não beneficiam da exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.*”
- 39.** Propondo-se a revogação parcial do acto de liquidação de IRS n.º 2024 ..., relativo ao ano de 2022 e objecto da presente acção.
- 40.** Intuindo-se daqui que a Requerida se limitou a anular parcialmente aquele acto de liquidação, porquanto, em parte as pretensões do Requerente já estavam reflectidas na liquidação sindicada e, ainda, porquanto, a mesma aceitou corrigir a liquidação levando em consideração despesas e encargos para os efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS que antes havia desconsiderado.
- 41.** Proferido o despacho de revogação da Exm.ª Senhora Subdirectora-geral de 1.10.2024, satisfizeram-se assim apenas parcialmente as pretensões impugnatórias do Requerente,

- pelo que, a liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao ano de 2022 e sindicada nos presentes autos, foi parcialmente anulada, sobrando, para apreciação pelo Tribunal, a questão da (des)consideração do reinvestimento parcial do valor de realização.
- 42.** Na verdade, a anulação parcial da liquidação impugnada, implica que a instância atinente à apreciação da legalidade daquela liquidação na parte abrangida pelo despacho de revogação, se extinga por inutilidade superveniente parcial da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos, perde utilidade a apreciação, em relação a essa parte da liquidação, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando, nessa parte, sem objecto a pretensão impugnatória contra ela deduzida.
- 43.** E não tendo o Requerente encontrado, na apreciação feita pela Requerida e consubstanciada na Informação n.º 398/2024, de 25.9.2025 da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento Singular, sancionada superiormente com despacho de revogação parcial, a satisfação total das suas pretensões, porquanto permaneceram na ordem jurídica (ainda que parcialmente) montantes que são objecto da liquidação sindicada e tendo o Requerente manifestado interesse que o referido acto de liquidação continuasse a ser escrutinado na parte não revogada, entende-se que se deverá manter a instância para apreciação da parte subsistente daquela liquidação.
- 44.** A inutilidade superveniente da lide meramente parcial, está, assim, incontornavelmente demonstrada nos presentes autos, no que diz respeito ao pedido de anulação do acto tributário sindicado e na parte abrangida pelo despacho de revogação parcial, com as consequências daí decorrentes, mantendo-se a instância quanto à parte do acto de liquidação não afectado pela revogação.
- 45.** No que tange, agora, estritamente à questão da responsabilidade pelas custas, estatui o n.º 3 do art.º 536.º do CPC como segue: *“Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas.”*
- 46.** Nessa conformidade, a inutilidade superveniente da lide é da responsabilidade da Requerida, na medida em que, não só não revogou (ainda que parcialmente) o acto

tributário de liquidação sindicado antes da constituição do tribunal arbitral e nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 13º do RJAT; como só veio a revogá-lo posteriormente e em parte, ou seja, provocando, efectivamente, prosseguimento da presente acção arbitral, constituindo-se esta (a Requerida), portanto, como responsável pelo pagamento das custas, por ora, não pela totalidade (sem prejuízo da apreciação que o Tribunal vai empreender quanto à parte do acto não revogada), mas antes e ao invés, em função da parte revogada na pendência do presente processo arbitral.

IV.D.2) DA (I)LEGALIDADE SUBSTANTIVA DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO SINDICADO:

- 47.** Antes de mais, importa começar por convocar o quadro jurídico aplicável ao presente dissídio.
- 48.** E nessa conformidade, mister é chamar à colação o artigo 10.º, nºs 1 e 5, alíneas a) a d), do Código do IRS, na sua redacção à data da prática dos factos em causa, o qual preceituava: “[1.] *Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis; (...) 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.)”

- 49.** E também o artigo 13.º do CIRS, que, nos seus n.ºs 12 a 15, estatui como segue: “(...) *12 - O domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário. 13 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se preenchido o requisito de prova aí previsto, designadamente quando o sujeito passivo: a) Faça prova de que a sua habitação própria e permanente é localizada noutra imóvel; ou b) Faça prova de que não dispõe de habitação própria e permanente. 14 - A prova dos factos previstos no número anterior compete ao sujeito passivo, sendo admissíveis quaisquer meios de prova admitidos por lei. 15 - Compete à Autoridade Tributária e Aduaneira demonstrar a falta de veracidade dos meios de prova mencionados no número anterior ou das informações neles constantes.”*
- 50.** E finalmente o artigo 19.º da LGT que, sob a epígrafe “*Domicilio Fiscal*”, dispõe: “[1] - *O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário: a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual; (...) 3 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária. 4 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.”*
- 51.** É certo que partindo do disposto no art.º 13º do CIRS e no art.º 19.º da LGT, na parte acima transcrita, não pode deixar de se concluir que vigora uma presunção que vai no sentido de que o domicílio fiscal, que é considerado como o local de residência habitual do sujeito passivo, corresponde à sua habitação própria e permanente.
- 52.** Este entendimento é fundamentado na premissa de que o sujeito passivo reside de forma contínua e regular na sua habitação, utilizando-a como sua morada principal.
- 53.** Assim, para efeitos fiscais, esta residência é tomada como uma referência para o cumprimento das obrigações fiscais do sujeito passivo, mas **não podendo** estabelecer-se uma similitude de conceitos entre o de “domicílio fiscal” e o de habitação própria e permanente.

- 54.** A este respeito convém trazer aqui à colação o acórdão prolatado no Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”) de 02.02.2023, no âmbito do Processo n.º 3172/10.2BEPRT, quando a dado passo da sua fundamentação jurídica refere que “[o]s conceitos de domicílio fiscal e habitação própria e permanente não são sinónimos, ainda que, desde 2015, o CIRS faça presumir a segunda do primeiro, presunção essa ilidível”. E ainda o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.11.2018, tirado no Proc. n.º 01077/11.9BESNT que a dado passo refere: “(...) no supra transcrito n.º 5 do art.º 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 (...) 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”.
- 55.** Irrelevam e não colhem, assim, as considerações feitas pela Requerida quanto ao domicílio fiscal do sujeito passivo e até quanto ao facto do aqui Requerente haver alterado o seu domicílio fiscal para efeitos de registo civil, conquanto se dê relevo e avalie, estritamente no que tange à exclusão de tributação das mais-valias prevista no n.º 5 do art.º 10.º do CIRS, o concreto local da habitação própria e permanente do Requerente, do que cuidaremos adiante. Vejamos,
- 56.** A *ratio legis* da exclusão de tributação no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS é, de facto, fortemente influenciada por razões de ordem social e económica. Estimular e incentivar o acesso à habitação própria promove a segurança e a estabilidade social, o que justifica a exclusão de tributação ínsita no art.º 10.º do CIRS. Facilitar tal acesso sem o peso adicional da tributação sobre as mais-valias obtidas na venda de imóveis contribui diretamente para tal efeito, beneficiando diretamente os cidadãos e promovendo o bem-estar e a estabilidade social; para além de estimular a economia de forma mais ampla.
- 57.** A tal propósito e naquele mesmo sentido, tragam-se aqui os ensinamentos de José Guilherme Xavier de Basto, *in* “IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, 2007, pág. 413 e de André Salgado de Matos, *in* “Código do Imposto sobre o

- Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)”, Anotado, 1999, pág. 168 quando a dado passo se diz que o intuito e desiderato do aludido normativo está relacionado com o “favorecer a propriedade do imóvel destinado a habitação permanente” e bem assim em “ (...) não onerar fiscalmente a efectivação do direito fundamental à habitação”.
- 58.** No que tange ao elemento literal e gramatical da hermenêutica jurídica, resulta da letra, à data, do citado e acima transcrito normativo – do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS - que para efeitos da exclusão de incidência tributária das mais-valias realizadas com a alienação onerosa de bens imóveis, devem estar cumulativamente verificados os seguintes requisitos: *i*) o imóvel alienado tinha de estar destinado à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar; *ii*) o imóvel adquirido tinha de ter por destino o mesmo fim e idêntica afectação; *iii*) o imóvel adquirido tinha de estar situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, existisse intercâmbio de informações em matéria fiscal e ainda uma vez respeitados determinados prazos e certas condições ali previstas.
- 59.** Não existindo uma definição legal de “habitação própria permanente”, a jurisprudência vem entendendo de forma uniforme no sentido de que o que se deve destacar é a efetiva afectação do imóvel, “no sentido de nele o interessado/impugnante ter residido (senão sempre, pelo menos a maior parte do tempo) e, sobretudo, daquele corresponder ao seu centro de interesses familiar e social”.
- 60.** A respeito de que os imóveis (o alienado e o adquirido) têm de ter o mesmo fim e idêntica afectação, adequado se mostra respigar aqui o seguinte trecho da autoria de José Guilherme Xavier de Basto, in “IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra Editora, págs. 413/414, *apud* Acórdão do TCAS n.º 07529/14, de 15.5.2014: “[O]u seja o imóvel de “partida” e o de “chegada” têm de ser destinados à habitação própria e permanente. Qualquer outro destino de ambos, ou de só de um deles, destrói as condições de aplicação da exclusão de incidência e a mais-valia realizada no imóvel de “partida” será tributável.” Na citada obra, o autor discute a aplicação das normas de exclusão de tributação de mais-valias no contexto do IRS, abordando as condições em que essas exclusões são aplicáveis e enfatizando que

qualquer desvio do destino previsto para os imóveis (como habitação própria e permanente) pode invalidar a exclusão da tributação. Para o citado autor a utilização dos imóveis deve ser estritamente para aquele fim (o da habitação própria e permanente) por forma a que a exclusão de tributação seja aplicável. Qualquer outro uso ou destinação dos imóveis invalida tal exclusão, resultando, daí, a incontornável tributação das mais-valias por inaplicabilidade do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS.

- 61.** *In casu*, a importância de se determinar se os imóveis mencionados (o de partida e o de chegada) eram utilizados como habitação própria e permanente do Requerente é relevante apenas em relação ao “imóvel de partida”.
- 62.** Isto é, tão-só a circunstância do “imóvel de partida” ser de habitação própria e permanente do aqui Requerente deve ser avaliada para determinar a sua elegibilidade para a exclusão de tributação a que se reporta o n.º 5 do art.º 10.º do CIRS. Sendo desprezível a mesma avaliação para o “imóvel de chegada”; acrescendo dizer que a utilização do “imóvel de chegada” como habitação própria e permanente não é objeto sequer de controvérsia e, portanto, não se nos afigura necessária uma análise detalhada nesse contexto.
- 63.** Partindo o Tribunal da factualidade dada como provada, dimana dela que as explicações do Requerente quanto às dimensões excessivas do imóvel sito em ... e ainda a circunstância daquele haver ficado viúvo, parecem perfeitamente plausíveis e justificam a necessidade de mudança para um novo imóvel, fazendo o Requerente desse novo imóvel a sua habitação própria e permanente. A este respeito, reitera-se que não era sequer controvertido que o “imóvel de chegada” houvesse sido usado pelo Requerente como sua habitação própria e permanente.
- 64.** Face aos problemas de saúde invocados, o aconselhamento no sentido de, enquanto durassem as obras a realizar no imóvel sito em ..., não dever aquele habitar tal imóvel é igualmente convincente e, para este Tribunal, deve colher.
- 65.** Por outro lado, e relativamente ao imóvel sito em ...e, que era, à data, segundo o Requerente, a sua habitação própria e permanente, o Tribunal igualmente entende como normal que alguém se possa ausentar temporariamente (enquanto o imóvel está em

- obras), não deixando de aí morar permanentemente, ou seja, não deixando de ali ter a sua habitação própria e permanente.
- 66.** O Tribunal percepção ainda que a actualização do Estado Civil do Requerente e a concomitante alteração de morada para o imóvel sito na ..., n.º ..., na Costa de Caparica, não fez, *ipso facto*, alterar a habitação própria e permanente do Requerente.
- 67.** Acresce que o Requerente juntou aos autos prova de que no período subsequente à alteração da morada em 11.11.2021 e o momento da venda do imóvel sito em ... em 22.4.2022, ou seja, durante praticamente 5 meses, teve consumos de energia, embora baixos, no imóvel sito em ... (o que é compatível com a realização das obras no local) e teve consumos de água (também baixos) no imóvel sito na Costa de Caparica.
- 68.** Desvaloriza-se a circunstância de não estar provada nos autos a realização gratuita das obras, simplesmente, porquanto essa factualidade não é absolutamente relevante no sentido de se provar que o Requerente alterou (ou não) a sua habitação própria e permanente do imóvel sito em ... para o imóvel sito na Costa de Caparica, sendo que, ademais, como veremos adiante, a própria Requerida não coloca em causa a realização dessas obras, mas sim a sua duração.
- 69.** Nessa conformidade, o Tribunal julgou provada a habitação própria e permanente do Requerente no imóvel sito em ..., não obstante aquele haver alterado a sua morada, em 11.11.2021, para outro imóvel que não o transmitido e gerador de mais-valias, com respaldo na vigência do princípio da livre apreciação dos factos, ao abrigo do qual o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art.º 16º, e) do RJAT, e art.º 607º, 4 do CPC, aplicável ex vi art.º 29º, 1, e) do RJAT).
- 70.** Acresce que é a própria Requerida a pedir, na sua Resposta, a dispensa da prova testemunhal, não aduzindo no sentido de que tal factualidade se mostra como não provada; aliás, reproduzindo até, no artigos 7.º a 9.º da Resposta, essa mesma factualidade a ponto de se poder inferir daí que, no essencial, há acordo das partes quanto a tal temática, ou seja, ressaltando-se, somente, a parte em que a Requerida se limita a dizer que não foram apresentados elementos probatórios que permitissem

concluir sobre o período de duração das obras e ainda a parte em que aquela refere que o Doc. n.º 10 apenas comprovava o pagamento de importâncias mínimas, indiciando não se encontrar o imóvel habitado.

- 71.** De notar que a realização das obras não foi sequer questionada pela Requerida, mas sim e tão-só, repise-se, a ausência de prova quanto à sua duração. Não obstante, a questão da duração das obras está resolvida com os elementos de prova adquiridos para os autos, na medida em que só podem ter ocorrido entre a data da actualização do estado civil e da alteração da morada no IRN em 11.11.2021 e a data de 22.4.2002 que corresponde à da venda do imóvel sito em
- 72.** Quanto à circunstância de os baixos consumos indicarem a ausência de fruição do imóvel, não diz a Requerida relativamente a qual dos imóveis se indicia que o mesmo possa estar inabitado. Admitindo que se está a reportar ao imóvel sito na Costa de Caparica, a factura da EPAL está a titular, no período entre 11.11.2021 e 10.1.2022 (ou seja, exactamente o período em que terão ocorrido as obras no imóvel sito em ...) consumos de água, saneamento e resíduos urbanos que parecem compatíveis com a utilização por uma só pessoa deste tipo de abastecimentos, donde, não acompanha o Tribunal a tese de que o imóvel, nesse período, estava inabitado.
- 73.** Ademais e tal como se diz no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 02.02.2023, tirado no Processo n.º 126/11.5BELRS, que remete para o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.11.2011, Processo n.º 0590/11, “(...) *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.)*”, *mas sem que uma intermitência, devidamente justificada, possa demandar e legitimar a tributação (...).*”

74. Intuindo-se daqui que o conceito de “permanência” na habitação, para efeitos de aplicação das regras do reinvestimento em sede de mais-valias, deve ser interpretado de maneira flexível, considerando o uso habitual e normal do imóvel como residência principal do sujeito passivo e do seu agregado familiar. A “permanência” refere-se ao uso contínuo e regular do imóvel como residência, onde o beneficiário organiza as condições da sua vida cotidiana e do seu agregado familiar. Isso implica que o imóvel é o centro das atividades diárias e o local onde se desenvolvem as relações pessoais e familiares.
75. E já quanto à referida intermitência justificada referida na parte acima transcrita do acórdão, ela só pode decorrer de uma desocupação temporária do imóvel, devidamente justificada, não devendo, *ipso facto*, invalidar, tal intermitência, a exclusão de tributação. Em jeito meramente exemplificativo, diga-se que a necessidade de abandonar temporariamente a residência para realizar obras essenciais ou acaso esse abandono se justifique por motivos de saúde, não interrompe o nexo de ligação e de causalidade entre o “imóvel de partida” e o “imóvel de chegada”. Este entendimento é crucial para evitar situações injustas relativamente às quais os sujeitos passivos sejam penalizados por circunstâncias temporárias e necessárias, como, entende o Tribunal, são as que aqui estão em causa.
76. Não olvida o Tribunal que, *in casu*, houve um intervalo temporal, entre a data da mudança do Requerente para o imóvel sito na Costa de Caparica e a data da alienação do imóvel de partida – sito em ... -, durante o qual este último imóvel não foi utilizado ou habitado por aquele – a tal intermitência temporal a que se reportava o acórdão acima transcrito. No entanto, é importante destacar que, *in casu*, este interregno se deu por razões diretamente relacionadas à saúde do Requerente (o que até ocorreu por conselho médico), o que significa que a interrupção na fruição do imóvel de partida não foi voluntária, mas sim decorrente de circunstâncias de força maior ligadas à saúde do Requerente.
77. Dado que o interregno foi motivado por questões de saúde e não por uma mudança de residência ou por qualquer outro motivo que pudesse indiciar a desqualificação do imóvel como habitação própria e permanente, o Tribunal concluiu que aquele interregno

- temporal não deve ser considerado como um factor impeditivo tendente à aplicação da exclusão de tributação em conformidade com o disposto no n.º 5 do art.º 10.º do CIRS.
- 78.** Respalhando o Tribunal esta sua hermenêutica no entendimento que dimana do Acórdão do STA de 17.02.2021, prolatado no processo n.º 0164/13, cujo sumário em parte aqui se transcreve: “(...) *III - 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.*”
- 79.** Repisando-se no sentido de que se entre a compra do imóvel onde foi concretizado o reinvestimento e a venda do que foi a sua habitação própria e permanente, o Requerente teve uma residência intercalada noutra imóvel (para onde mudou o seu domicílio fiscal), não se pode confundir tal residência intercalada com a habitação própria e permanente. Neste sentido veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0114/15.2BELLE, de 01-07-2020 que a dado passo da sua fundamentação jurídica diz: “(...) *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.*”. A este propósito, veja-se ainda a decisão arbitral tirada no Processo n.º 470/2023-T.
- 80.** Ora, as realidades fácticas vindas de explicitar e a interpretação que o Tribunal delas faz, bem como a fundamentação jurídica explicitada, permitem concluir no sentido da aplicabilidade, *in casu*, do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS, concluindo-se no sentido de que se encontram reunidos os pressupostos do reinvestimento parcial do valor de realização obtido com a alienação do imóvel de partida em nova habitação própria e permanente (no imóvel de chegada, igualmente sito na Costa de Caparica), donde, a consequente exclusão de tributação de mais-valias, porque, reitera-se, reunidos os pressupostos da norma constante do n.º 5 do art.º 10 do CIRS.

81. Assim e em face do exposto, julga-se procedente a ilegalidade imputada pelo Requerente ao acto tributário impugnado de IRS de 2022 impugnado por erro nos pressupostos de facto e de direito, impondo-se a sua anulação em conformidade, na parte não revogada.

IV.D.3) DO VALOR DO IRS INDEVIDAMENTE PAGO E A RESTITUIR E DOS OS JUROS INDEMNIZATÓRIOS:

82. Estatui o art.º 43º da LGT, sob a epígrafe “*Pagamento indevido da prestação tributária*”, como segue: “1 - São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. 2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas. 3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos; b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito; c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária. d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução. 4 - A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios. 5 - No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma

taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.”

- 83.** O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende, aliás, do acima transcrito n.º 1 do art.º 43.º, da LGT.
- 84.** De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.
- 85.** Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários.
- 86.** O n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

-
- 87.** O pagamento de juros indemnizatórios depende da existência de quantia a reembolsar e, em face da aventada decisão de anulação parcial do acto de liquidação de IRS de 2022, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.
- 88.** Cumpre, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.
- 89.** Na sequência da anulação parcial da liquidação sindicada, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente paga e ora anulada, ou seja, expurgando-se a parte revogada e cuja inutilidade superveniente da lide em parte aqui se decretou.
- 90.** O direito a juros indemnizatórios, é regulado, como visto, no acima transcrito art.º 43.º da LGT.
- 91.** Diz o n.º 3 do art.º 43.º da LGT que: *“São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: a) (...); b) (...); c) (...); d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.”*
- 92.** Ora, tendo o Tribunal Arbitral Colectivo julgado no sentido de a liquidação de IRS de 2022, na parte não revogada, enfermava de ilegalidade por violação do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS, ficou, assim, inequivocamente patenteada a legitimidade do aludido pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor do Requerente por subsunção na referida alínea d) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT, já que a liquidação *sub judice* se mostra em parte eivada de ilegalidade, sendo, por isso, devidos juros desde o dia seguinte ao do pagamento indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito, em conformidade com o estatuído no art.º 43º da LGT e art.º 61º do CPPT.
- 93.** É, por isso, o Requerente credor da AT do montante correspondente ao IRS de 2022 indevidamente pago e ora anulado, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios vencidos e vincendos a calcular até à emissão da respectiva nota de crédito, devendo o seu termo inicial ser fixado na data do pagamento do imposto ora anulado, ou seja, em 06.05.2024, a determinar à taxa legal supletiva nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º,

n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria 291/2003, de 8 de Abril.

V. DECISÃO:

Face ao exposto, o Tribunal Arbitral Colectivo decide:

- A) Julgar procedente o pedido principal formulado na presente acção arbitral, fundado em ilegalidade parcial (na parte não revogada) do acto de liquidação de IRS n.º 2024 ..., relativo ao ano de 2022, com a consequente anulação daquela parte liquidação ora impugnada;
- B) Ordenar a restituição do imposto ora anulado e indevidamente pago;
- C) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios a determinar nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria 291/2003, de 8 de Abril, tendo como base de cálculo, tão-só, o valor ora anulado, à taxa legal, contados desde 06.05.2024 e até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

VI. VALOR DO PROCESSO:

Fixa-se o valor do processo em 60.463,53 € em conformidade com o disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão do art.º 3º do regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS:

Fixa-se o valor das Custas em 2.448,00 €, calculadas em conformidade com a Tabela I do regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária em função do valor do pedido (sendo que, tal valor foi o indicado pelo requerente no PPA e não contestado pela requerida e corresponde ao valor das liquidações sindicadas) a cargo da Requerida por haver

dado causa à inutilidade superveniente da lide (meramente parcial) e quanto à parte do acto não revogada por decaimento total, nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e ainda art.º 4.º, n.º 5 do RCPAT e art.º 527, n.ºs 1 e 2 do cpc, *ex vi* do art.º 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2025.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do n.º 5, do art.º 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e), do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT, regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, com excepção das citações.

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Fernando Marques Simões – Adjunto e Relator)

(Jorge Belchior Campos Lares - Adjunto)