

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 741/2024-T**

**Tema: IRS – Reinvestimento – Habitação Própria e Permanente – Prova**

**Sumário:**

- I. Para efeitos de exclusão da tributação das mais-valias resultantes da venda de imóvel por reinvestimento noutra imóvel, consagrada no artigo 10.º, n.º 5 e n.º 6, do Código do IRS, o imóvel alienado e o imóvel adquirido têm de ser destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, impondo-se a prova dessa afetação.
- II. O artigo 75.º, n.º 1, da LGT, estabelece uma presunção legal de veracidade das declarações apresentadas pelos contribuintes à AT, mas tal presunção deixa de se verificar quando esteja em causa a obtenção da verdade material ou quando exista norma especial que imponha aos sujeitos passivos o ónus de provar os factos que possam servir de suporte à concretização dos direitos que pretendem valer, para que a AT possa decidir – competindo, neste caso, ao sujeito passivo apresentar prova suscetível de convencer a AT da veracidade dos factos.
- III. Não tendo o sujeito passivo provado, por qualquer meio, que afetou o imóvel de destino à sua habitação própria e permanente e tendo a AT demonstrado que os elementos apresentados pelo sujeito passivo não são suficientes para fazer essa prova, não é aplicável a exclusão de tributação por reinvestimento consagrada no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS.

**DECISÃO ARBITRAL**

**I. RELATÓRIO**

1. A..., titular do número de identificação fiscal..., residente em ..., ..., ...-... Aljezur

(doravante, a “**Requerente**”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1 e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “**RJAT**”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “**CPPT**”), requerer a constituição do tribunal arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “**Requerida**” ou “**AT**”), tendo em vista a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o ato de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “**IRS**”) com o n.º 2022..., de 28 de novembro de 2022, relativo ao ano de 2018, bem como do respetivo ato de liquidação de juros compensatórios, no montante total a pagar de € 46.049,54, e bem assim, que se determine a condenação da Requerida na anulação dos referidos atos bem como no reembolso do montante indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a) e 6.º, n.º 1, do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“**CAAD**”) designou como árbitro o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 20 de agosto de 2024, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta e o processo administrativo em 30 de setembro de 2024.
5. Em 29 de outubro de 2024, pelas 10h00, foi realizada a reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquirida a testemunha Francisco Bellini e aceite a junção de um documento pela Requerida, em relação ao qual a testemunha foi confrontada e possibilitado o respetivo contraditório.
6. Na reunião arbitral foram ainda as partes notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas, nas quais a Requerente poderia pronunciar-se novamente sobre o documento junto pela Requerida, em obediência ao princípio do contraditório.
7. A Requerente apresentou alegações escritas em 19 de novembro de 2024, e a Requerida em 9 de dezembro de 2024.

8. Em 10 de dezembro de 2024 a Requerente apresentou um requerimento em que pediu o desentranhamento das alegações apresentadas pela Requerida por alegadamente terem sido intempestivas, bem como o desentranhamento do documento junto.
9. A Requerida exerceu o seu direito de resposta em 11 de dezembro de 2024 demonstrando a tempestividade das alegações escritas.
10. Em 6 de janeiro de 2025 foi proferido despacho arbitral em que se determinou a tempestividade das alegações escritas apresentadas pela Requerente e pela Requerida e a admissibilidade da junção dos documentos juntos pela Requerente e pela Requerida nas respetivas alegações, visto que foi cumprido o princípio do contraditório.

## **II. SANEAMENTO**

11. O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **A.1. Factos dados como provados**

12. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
  - a) A Requerente é uma pessoa singular que exercia, à data dos factos, funções de Coordenadora do Inventário Arquitetónico das Regiões do Algarve e do Alentejo na Direção-Geral do Património Cultural;
  - b) Em 29 de julho de 2014, a Requerente adquiriu um imóvel em Lisboa, pelo preço de € 152.000,00: fração autónoma identificada pela letra “C”, correspondente ao primeiro

- andar direito, do prédio urbano, em propriedade horizontal, sito na Rua..., nº ..., freguesia de..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... e inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ...);
- c)** Por escritura de compra e venda outorgada em 30 de abril de 2018, a Requerente alienou a um terceiro a fração autónoma descrita em b), pelo valor de € 390.000,00;
  - d)** Em 1 de maio de 2018 a Requerente celebrou um contrato de arrendamento para fins habitacionais, tendo por objeto a fração autónoma identificada pela letra “F”, correspondente ao segundo andar direito, do prédio urbano, em propriedade horizontal, sito na Rua ..., nº ..., União das Freguesias de ... e ..., concelho de Loures, descrito na ... Conservatória do Registo Predial sob o número ... e inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ...;
  - e)** O filho da Requerente não auferiu de quaisquer rendimentos no período de tributação de 2018, sendo nessa altura totalmente dependente da Requerente, mantendo-se a viver no referido apartamento de Moscavide até 30 de abril de 2023;
  - f)** Por escritura de compra e venda outorgada em 5 de junho de 2018 a Requerente adquiriu, pelo preço global de € 150.000,00, o prédio misto sito em ..., freguesia e concelho de..., com a área de 7 hectares e 1.360 metros quadrados, composto de cultura arvenses e casa do rés-do-chão, para habitação, com a área coberta de 133,80 m<sup>2</sup>, dependências com 64 m<sup>2</sup> e logradouro com 302,2 m<sup>2</sup>, descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o nº ... e inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ..., secção AD, e na matriz predial urbana sob o artigo..., ambos da referida freguesia, tendo as partes atribuído à parte rústica o valor de € 1.000,00 e à parte urbana o valor de € 149.000,00 (“Imóvel de Aljezur”);
  - g)** O imóvel de Aljezur não tem eletricidade, nem gás natural e não tem associado qualquer contrato de telecomunicação;
  - h)** Em 1 de fevereiro de 2019 a Requerente alterou a sua morada civil e fiscal para o imóvel de Aljezur através do processo nº ... junto do Instituto dos Registos e do Notariado (IRN), que ficou formalmente concluído em 20 de fevereiro de 2019;

- i)** Em 4 de outubro de 2019 a Requerente entregou uma declaração Modelo 3 do IRS de substituição relativa ao período de tributação de 2018 (n.º ...-2018-... -...), indicando no Anexo G, a alienação do imóvel referido em b), a amortização do empréstimo junto do Banco BPI, S.A., e a sua intenção de efetuar um reinvestimento do valor de € 349.886,37 na aquisição de novo imóvel que constituísse a habitação própria e permanente da Requerente;
- j)** A referida declaração incorria num lapso quanto ao valor das despesas e encargos do imóvel alienado, motivo pelo qual a Requerente, em 28 de dezembro de 2019, apresentou nova declaração Modelo 3 do IRS de substituição, relativa ao período de tributação de 2018 (n.º ...-2018-...-...), corrigindo o referido valor, o que deu origem à nota de liquidação n.º 2020... e a um reembolso de € 520,70;
- k)** Por lapso, no prazo de três anos após a venda do seu imóvel de Arroios, a Requerente não declarou que efetivamente concretizou a intenção de reinvestimento manifestada anteriormente, a título parcial, no valor de € 149.000,00, motivo pelo qual foi emitida a liquidação oficiosa impugnada, bem como a respetiva liquidação de juros compensatórios, com um valor global a pagar de € 46.049,54;
- l)** A Requerente não teve possibilidade de pagar a totalidade do montante até ao prazo indicado (11.01.2023), como consequência, após o prazo de pagamento voluntário, o respetivo Serviço de Finanças instaurou o processo de execução fiscal n.º ...2023..., com um valor em dívida remanescente de € 22.377,55, tendo sido, por Despacho de 19.05.2023, autorizado o pagamento da dívida em 36 prestações mensais de € 621,60;
- m)** Em 26 de abril de 2023 a Requerente apresentou nova declaração Modelo 3 do IRS de substituição, relativa ao período de tributação de 2018 (n.º ...-2018-...-...), na qual corrigiu o valor a reinvestir de € 349.886,37 para € 149.000,00, no campo 5006 do Anexo G, indicou o efetivo reinvestimento no campo 5008 e no quadro 5 A1, identificou o imóvel adquirido, i.e., o artigo ... da freguesia e concelho de..., a sua habitação própria e permanente;
- n)** Esta declaração Modelo 3 de IRS foi convolada pelo Serviço de Finanças de ... em reclamação graciosa (autuada com o n.º ...2023..., processo n.º ...2023...);

- o) No âmbito daquele procedimento, em 29 de novembro de 2023, a Requerente foi notificada do ofício n.º ..., de 21.11.2023, da Direção de Finanças de Faro, para, sob pena de arquivamento da sua reclamação, vir prestar esclarecimentos, designadamente, juntar *«[c]ópias de faturas relativas a consumo de água, eletricidade, gás e comunicações (internet) relativas ao prédio urbano objeto de reinvestimento (...) relativas aos períodos de março a maio e setembro a dezembro do ano de 2019»*, bem como justificar a razão pela qual havia celebrado um contrato de arrendamento antes de adquirir o seu imóvel e, ainda, identificar o *«local onde obtém as remunerações auferidas pela entidade patronal Direção-Geral do Património Cultural»*;
- p) Por e-mail de 11 de dezembro de 2023 a Requerente prestou os esclarecimentos solicitados, juntando faturas de água, informando que, *i)* por não ter necessidade de celebrar novos contratos de eletricidade, gás ou comunicações no local, não apresentaria as faturas solicitadas, *ii)* que o arrendamento era anterior à aquisição do seu imóvel e, ainda, *iii)* que a DGPC tinha sede no Forte de Sacavém, não obstante as funções da Requerente fossem a Coordenação do Património Arquitetónico das regiões do Alentejo e do Algarve;
- q) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 21 de fevereiro de 2024, fundamentando-se a decisão nos esclarecimentos da Requerente e no disposto no artigo 10.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS, uma vez que *«(...) o prédio urbano considerado como reinvestimento não foi [ter sido] afetado à habitação própria e permanente do agregado familiar (...)»*.

## **A.2. Factos dados como não provados**

### **13. Não se considerou provado o seguinte facto:**

- a) A parte urbana do prédio misto sito em..., freguesia e concelho de..., descrito na Conservatória do Registo Predial de... sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... (“Imóvel de Aljezur”), foi afeta à habitação própria e permanente da Requerente a partir de 2018.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

14. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
15. 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 (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
16. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, bem como o depoimento da testemunha prestado na reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.
17. Esta e a demais prova produzida foi apreciada pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos e com a ausência de contestação especificada pelas partes, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
18. Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.
19. Ainda que a testemunha tenha procurado relatar os factos de forma isenta, objetiva e credível, o seu depoimento não foi suficiente para demonstrar que a parte urbana do prédio misto sito em ..., freguesia e concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ...sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., foi destinada à habitação própria e permanente da Requerente. Aliás, este facto não provado resulta igualmente da apreciação da documentação que integra o presente processo.
20. No que concerne ao documento junto pela Requerida na reunião arbitral (e, posteriormente junto pela Requerida nas suas alegações), importa salientar que a Requerente teve oportunidade de se pronunciar sobre o mesmo quer na própria reunião arbitral – tendo,

aliás, a testemunha sido confrontada com as imagens e confirmado que se tratava do imóvel –, quer em sede de alegações escritas, como fez, pelo que, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e da livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova (*cf.* alíneas c) e e) do artigo 16.º, artigo 19.º e artigo 19.º, n.º 2, do RJAT ), tal documento foi admitida a junção do documento.

21. É, ainda, de destacar a este respeito a posição do Supremo Tribunal de Justiça numa situação análoga em que se reconhece a possibilidade de o próprio Tribunal oficiosamente recorrer a imagens de *street view*, como sucedeu nos presentes autos: *“Os Tribunais da Relação, na apreciação de uma impugnação da decisão sobre a matéria de facto podem utilizar, oficiosamente, as imagens do GoogleMaps/Street View, nos termos do artigo 662.º, n.º 2, b), do Código de Processo Civil, devendo, no entanto, juntar as mesmas ao processo ou proceder à sua exibição, segundo o disposto no artigo 428.º, do Código de Processo Civil, facultando às partes o seu conhecimento e a possibilidade da impugnação da sua exatidão, previamente à sua utilização como meio de prova, em obediência ao princípio do contraditório em sede instrutória. Não é, no entanto, necessário assegurar o contraditório, se essas imagens não são utilizadas como um meio de prova dos factos em discussão, mas apenas como uma ferramenta de trabalho que facilita a compreensão e interpretação do conteúdo de qualquer meio de prova”*.

#### IV. DO DIREITO

22. Decorre dos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS que:

*“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.)*

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

*a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento;*

*b) Nos demais casos, o adquirente não requeira a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações decorridos 48 meses desde a data da realização, devendo afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização;*

*c) (Revogada.)”*

- 23.** Portanto, a mais-valia decorrente da alienação onerosa do imóvel que correspondia à habitação própria e permanente do sujeito passivo pode não ser sujeita a IRS se o sujeito passivo declarar que pretende efetuar o reinvestimento do valor de realização na aquisição de outro imóvel com a mesma finalidade – habitação própria e permanente – e esse reinvestimento seja concretizado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores à alienação do imóvel.
- 24.** A Requerente alega que efetuou o reinvestimento do valor de realização do imóvel que utilizava como habitação própria e permanente até meados de 2018 num outro imóvel adquirido nesse mesmo ano, sem prejuízo de se ter esquecido de declarar a intenção de reinvestimento nas primeiras declarações Modelo 3 de IRS que apresentou do ano de 2018.
- 25.** A Requerida sustenta que dos elementos obtidos em sede de reclamação graciosa resulta que o imóvel identificado como tendo sido objeto de reinvestimento não corresponde à

habitação própria e permanente da Requerente, motivo pelo qual não pode aplicar-se o disposto nos n.º 5 e n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS para excluir de tributação a mais-valia obtida.

26. A *questão decidenda* consiste, assim, em saber se se o imóvel adquirido pela Requerente em 2018, sito em Aljezur, foi afeto à sua habitação própria e permanente ou não, para efeitos do disposto nos n.º 5 e n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS.

Vejamos,

#### **A. Da falta de fundamentação**

27. A Requerente invoca vício formal de fundamentação da liquidação de IRS de 2018, por entender que se encontra violado o ónus probatório que caberia à AT, nos termos do disposto no artigo 13.º, n.º 12, do Código do IRS.
28. É pacífico entre a doutrina e a jurisprudência que a fundamentação para ser suficiente, clara e precisa, deverá permitir a um destinatário normal entender o itinerário cognoscitivo e valorativo constante do ato, de modo a que se fique a saber a razão pela qual se decidiu assim e não de outro modo (cf., entre outros, RUI DUARTE MORAIS, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2014 e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.03.2014, proferido no processo n.º 01674/13). Ou seja, basta que o sujeito passivo tenha entendido o *itinerário cognoscitivo e valorativo constante do ato*, de forma a poder contestá-lo seja pela via da reclamação graciosa ou pela via contenciosa.
29. Ora, a Requerente não viu frustrado o seu direito de defesa pela forma como o dever de fundamentação foi exercido pela AT na liquidação de IRS, pois contestou aquele ato tributário tanto sede de reclamação graciosa como no presente pedido de pronúncia arbitral.
30. Assim, não se verifica falta de fundamentação invocada. Questão distinta é a de saber se a Requerente discorda da fundamentação, não se tratando de aferir o vício formal de falta de fundamentação, mas a validade substantiva do ato tributário contestado, o que se analisará de seguida.

#### **B. Do erro sobre os pressupostos de direito**

- 
31. A Requerente sustenta que, nos termos do artigo 13.º, n.ºs 11 a 14 do Código do IRS, não compete aos serviços da AT provar que a sua habitação própria e permanente não corresponde ao domicílio fiscal. De acordo com a sua interpretação, a elisão da presunção caberá apenas ao sujeito passivo.
32. Contudo, não tem razão.
33. Os n.ºs 11 a 14 do artigo 13.º do Código do IRS, na versão em vigor à data dos factos, dispunham o seguinte:
- “11 - O domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário.*
- 12 - 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.*
- 13 - A prova dos factos previstos no número anterior compete ao sujeito passivo, sendo admissíveis quaisquer meios de prova admitidos por lei.*
- 14 - Compete à Autoridade Tributária e Aduaneira demonstrar a falta de veracidade dos meios de prova mencionados no número anterior ou das informações neles constantes”.*
34. Apesar de a Requerente ter procedido à alteração do seu domicílio fiscal para o imóvel sito em Aljezur, tal só sucedeu em 2019 – ano seguinte ao que se encontra em discussão nos presentes autos. Por outro lado, a AT pode – *rectius*, deve, à luz dos princípios do inquisitório e da verdade material consagrados no artigo 58.º da LGT – analisar todos os elementos de que disponha para confirmar que as declarações dos contribuintes correspondem à verdade, podendo exigir elementos adicionais, como fez no âmbito do processo de reclamação graciosa.
35. Neste sentido, acompanha-se o decidido na decisão arbitral do processo n.º 809/2022-T:
- “Tendo sido suscitado os termos de aplicação das regras do ónus da prova, presentes no artigo 74.º da LGT, e se haveria lugar à sua inversão no sentido de clarificar se caberia à AT, antes de proceder à correção da liquidação inicialmente emitida com base nas declarações entregues pelos Requerentes, afastar a presunção de veracidade que recaía*

---

*sobre as referidas declarações, por força do disposto no artigo 75.º da LGT, importa analisar os termos de aplicação do respetivo regime.*

*Dispõe o artigo 74.º da LGT que “1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. 2 - Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária.” Da referida regra, destaca-se o disposto no n.º 3 nos termos do qual “Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação.”*

*Sobre a função das regras do ónus da prova referem Diogo Leite Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa[4] que “O procedimento tributário deve culminar com uma decisão da administração tributária, que tem de assentar em pressupostos de facto”. Ora, sendo possível que a AT fique com dúvidas sobre qualquer ponto da matéria de facto, estabelecem-se regras do ónus da prova. Nesta medida, entende-se o ónus da prova é da responsabilidade dos Requerentes, pois, é constitutivo do direito que pretende beneficiar e não o tendo provado terá de ser valorada contra si. (neste sentido, pode ler-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 02/25/2016, prolatado no processo 0415/10.6BEPNF).*

*Sendo certo que o artigo 75.º, n.º 1 da LGT estabelece uma presunção legal de veracidade das declarações apresentadas pelos contribuintes à AT, o mesmo implica que a mesma deixe de se verificar (cessação ou inversão) quando esteja em causa a obtenção da verdade material ou quando exista norma especial que imponha aos sujeitos passivos o ónus de provar os factos que possam servir de suporte à concretização dos direitos que pretendem valer, para que a AT possa decidir, competindo, neste caso, aos Requerentes apresentar prova suscetível de convencer da veracidade dos factos.*

*Isso mesmo se resulta no n.º 1 do artigo 128.º do CIRS que estabelece, especificamente para prova dos elementos declarados para efeitos de IRS, que «as pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo de 15 dias, os documentos comprovativos dos rendimentos*

*auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija».*

*No que em concreto respeita à situação de residência do Requerente, para beneficiar da exclusão de incidência tributária relativa às mais-valias realizadas com a alienação onerosa de bens imóveis teria de alegar e provar que tinha habitação própria e permanente no imóvel (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 02/25/2016, prolatado no processo 0415/10.6BEPNF), o que não logrou.*

*O mesmo sucede com as despesas declaradas pelos Requerentes que não foram aceites pela AT e com hipotéticas despesas em obras de melhoramento e ampliação a que os Requerentes aludem no artigo 70.º do pedido de pronúncia arbitral, pois não foi apresentada qualquer prova documental”.*

- 36.** Perante a convolação da Modelo 3 de IRS de 2018 da Requerente em reclamação graciosa, a AT solicitou documentos à Requerente que fizessem prova da afetação do imóvel de Aljezur à sua habitação própria e permanente.
- 37.** Esta possibilidade é reconhecida pela jurisprudência, nomeadamente pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.10.2024, proferido no processo n.º 0448/18.4BELLE:

*«Aliás, a jurisprudência deste Supremo Tribunal, aponta nesse sentido ao dizer que o que é essencial provar é que o produto da alienação é efetivamente reinvestido e não tanto a mera intenção de o fazer. A manifestação da intenção visa, portanto, apenas permitir ao sujeito passivo gozar da vantagem de não ser tributado pela mais-valia até à altura da consumação e prova do reinvestimento, não sendo constitutiva e, por conseguinte, impeditiva do surgimento do direito à exclusão de tributação. Por constituir uma boa síntese não só do problema da declaração do reinvestimento, mas também pelo útil enquadramento que dá da questão que analisamos, transcrevemos um excerto do acórdão 0482/11.5BELRS de 26-10-2022 (o sublinhado é nosso):*

*Como tem sublinhado a jurisprudência deste Tribunal o conceito de reinvestimento subjacente ao art.º.10, n.º.5, do C.I.R.S., é um "conceito económico" e, por isso, o que é essencial é provar que "o produto da alienação obtido na transmissão onerosa de imóvel destinado à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar seja reinvestido na*

---

*aquisição de outro imóvel destinado ao mesmo fim" (cfr.v.g.ac.S.T.A-2ª.Secção, 17/02/2021, rec.164/13.3BEALM; ac.S.T.A-2ª.Secção, 6/10/2021, rec.929/12.3BEALM). Usa-se uma técnica de "roll over", que torna não tributáveis essas mais-valias enquanto os valores de realização forem reinvestidos em imóveis também destinados à habitação e situados em território nacional. A exclusão referida só vale pois para as mais-valias de imóveis destinados à habitação própria e permanente quando o reinvestimento se opera em imóveis com o mesmo destino. O imóvel "de partida" e o "de chegada" têm de ser destinados a habitação própria e permanente. Qualquer outro destino de ambos, ou só de um deles, destrói as condições de aplicação da exclusão da incidência - e a mais-valia realizada no imóvel "de partida" será tributável (cfr.José Xavier de Basto, ob.cit., pág.413 e seg.).*

*Ora, no caso concreto, apesar de os requerentes não terem reportado o reinvestimento na declaração de rendimentos referente ao ano de 2014, tal facto, só por si, não pode justificar o indeferimento da apreciação dos pressupostos do reinvestimento e, em momento subsequente, o indeferimento da pretendida exclusão da tributação. Com efeito, resulta da matéria provada (não impugnada pela recorrida), não só que os recorrentes apresentaram uma declaração de substituição na qual declararam ter reinvestido a totalidade do valor de realização na aquisição de habitação própria e permanente, dentro dos 24 meses anteriores à data da alienação, mas também a efetiva prova desses factos, quer por via documental quer por via testemunhal. Pelo que, apesar de o relatório da inspeção tributária não se referir a esses factos, tendo em conta que a matéria de facto provada vai naturalmente para além do que consta daquele documento (relatório), impõe-se que sejam retiradas as devidas consequências de toda a factualidade e não, unicamente, da que consta do relatório» (sublinhado nosso).*

- 38.** Neste contexto, a AT não só podia, como devia, ter analisado e requisitado prova de que o imóvel indicado pela Requerente constituía a sua habitação própria e permanente, motivo pelo qual não se verifica o invocado erro sobre os pressupostos de direito.

### **C. Do erro sobre os pressupostos de facto**

39. Em face do exposto, a procedência ou improcedência do pedido dependerá da demonstração (ou não) que o imóvel adquirido em 2018, sito em Aljezur, constitui a habitação própria e permanente da Requerente.
40. Antecipa-se que a prova produzida nos presentes autos não demonstrou que o referido imóvel foi afeto à habitação própria e permanente da Requerente.
41. Em primeiro lugar, de acordo com o processo administrativo junto pela Requerida e como reconhecido pela Requerente na sua petição inicial, o imóvel sito em Aljezur não tem sequer eletricidade e gás natural, nem tem associado um contrato de telecomunicações. Aliás, de acordo com o depoimento da testemunha, até os dados móveis que serão utilizados pela Requerente estão associados ao contrato de telecomunicações referente ao imóvel arrendado em Lisboa (*cf.* minuto 19:08 do depoimento da testemunha). Apesar de ter um contrato de fornecimento de água associado ao imóvel de Aljezur, os consumos utilizados são muito reduzidos.
42. A testemunha relatou, ainda, que devido às condições do imóvel a Requerente utilizaria um *power bank* para garantir a eletricidade, um fogão a gás (“*campingaz*”) para cozinhar as refeições, um duche portátil (“*quase em regime de campismo*”) para os banhos e uma sanita química “*dos barcos*” (*cf.* minutos 47:17 e 50:18 do depoimento da testemunha).
43. Ora, a manutenção destas condições há pelo menos 5 anos – desde 2018 até ao presente –, não se afigura credível com um local afetado a habitação própria e permanente.
44. Também o documento apresentado na reunião arbitral pela Requerida, sobre o qual a Requerente teve oportunidade de se pronunciar não só na própria reunião como também em sede de alegações escritas, consubstanciado numa imagem do imóvel (o que foi confirmado pela testemunha), demonstrou que o telhado do imóvel não está em condições, sendo mesmo inexistente em algumas das divisões, bem como que algumas das janelas estão partidas.
45. Contudo, independentemente de tal documento, as conclusões alcançadas seriam as mesmas em virtude do depoimento da testemunha.
46. Com efeito, a testemunha, filho da Requerente, referiu no seu depoimento que quando visitava o imóvel de Aljezur preferia ficar a acampar junto ao lago nas imediações do imóvel do que ficar hospedado no próprio imóvel (*cf.* minutos 43:50 e 49:08 do

depoimento da testemunha) e que a Requerente por vezes também ficava a acampar perto do lago (*cf.* minuto 44:05 do depoimento da testemunha).

47. Alegando, ainda, que a Requerente iria muitas vezes a Lisboa, ficando, de cada vez, um período de uma a duas semanas em Lisboa (*cf.* minuto 45:10 do depoimento da testemunha).
48. Não apenas fica provada a implausibilidade de a Requerente, ou alguém, fazer habitação no imóvel de Aljezur, como, adicionalmente, de acordo com a prova produzida, o centro de interesses vitais da Requerente parece estar em Lisboa: onde habita o seu filho, onde tem associado o contrato de telecomunicações, para onde era remetida a correspondência dirigida ao imóvel de Aljezur e onde a Requerente ficava muitas vezes por ano.
49. Por último, destaca-se que não foi sequer pedido depoimento de parte. Ora, estando em causa a prova de habitação própria e permanente em determinado imóvel, seria a própria Requerente quem estaria em melhores condições de atestar os factos em apreço, nomeadamente, quando teria mudado para o imóvel de Aljezur, e, sobretudo, elucidar o Tribunal sobre o modo como conseguia habitar, ainda por cima de forma permanente, um imóvel com as condições descritas e não contestadas.
50. Em conclusão, da prova produzida, não é possível concluir que o imóvel em questão tenha sido destinado e afetado à habitação própria e permanente da Requerente, motivo pelo qual se julga o pedido de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, bem como do ato de liquidação de IRS contestados, improcedente, dando-se por prejudicado o conhecimento quanto ao pedido de juros indemnizatórios.

## **V. DA DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- 1- julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento de reclamação graciosa contestada, bem como do respetivo ato de liquidação de IRS n.º 2022..., de 28 de novembro de 2022, relativo ao ano de 2018, e o respetivo ato de liquidação de juros compensatórios, no montante total a pagar de € 46.049,54; e

2- condenar a Requerente nas custas do processo.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 46.049,54 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VII. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de fevereiro de 2025

O Árbitro,

João Taborda da Gama