

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 922/2025-T

Tema: IRS – Mais Valias Imobiliárias. Reinvestimento - Habitação Própria e Permanente.

SUMÁRIO

- 1. Os conceitos de “domicílio fiscal” e “habitação própria e permanente” não são coincidentes, sendo primeiro o domicílio registado junto das autoridades fiscais para efeitos de impostos e notificações, e o segundo corresponde a uma realidade da vida social, o local onde determinada pessoa tem a sua vida organizada, onde come, dorme, recebe familiares e amigos.**
- 2. A presunção de que o domicílio fiscal do sujeito passivo é a sua habitação própria e permanente pode ser ilidida pelo sujeito passivo através de qualquer meio de prova.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha, Bruno Ferraz Monteiro e Alexandra Iglésias, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo no processo identificado em epígrafe, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º..., residente na ..., ..., ..., ..., ...-... Sesimbra, na qualidade de cabeça de-casal e herdeiro único e universal da herança de B..., falecida em 8 de dezembro de 2023, contribuinte fiscal n.º ..., com último domicílio fiscal cadastrado na Rua ..., ...-... Lisboa (“**Requerente**”), veio requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronuncia arbitral (“**PPA**”), em que é demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (“**Requerida**” ou “**AT**”), nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), peticionando (i) a declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023..., de 23-07-2025, bem como do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“**IRS**”) n.º 2023..., de 29-09-2023, referente ao período de 2022, no valor total de € 88.440,89, incluindo juros compensatórios, com nota de cobrança n.º 2023 ..., no valor a pagar de € 80.972,75, e (b) a condenação da AT a indemnizar o Requerente pelos encargos suportados com a garantia a prestar para suspender a execução fiscal instaurada com referência à referida liquidação.

O Requerente não procedeu à nomeação dos árbitros, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários desta decisão, que comunicaram a aceitação da designação do encargo no competente prazo.

Em 11-12-2025, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), e 8.º do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com a alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 31-12-2025.

Notificada para o efeito por despacho de 31-12-2025, a AT apresentou a sua resposta ao PPA em 09-02-2026 e juntou o processo administrativo (“**PA**”) nessa mesma data.

Por requerimento de 14-01-2026, o Requerente juntou aos autos comprovativo da garantia bancária a favor da AT, no montante máximo de € 122.000,00, prestada em 03-12-2025 com vista à suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2023... .

Em 24-02-2026, em resposta ao alegado pela AT, o Requerente veio juntar documentos aos autos.

A Requerente requereu a produção de prova testemunhal e solicitou a prestação de declarações de parte à matéria que indicou no PPA, tendo o Tribunal agendado a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para o dia 20-03-2026.

Em 20-03-2026, a Parte prestou declarações e foi ouvida a testemunha arrolada, C... (“**Testemunha**”).

O Requerente apresentou alegações escritas em 28-03-2026 e a Requerida em 08-04-2026.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 11-A/2011, de 22 de março). Conforme Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) de 24-10-2012, no processo n.º 0550/12: “*O cabeça-de-casal tem poderes de administração da herança (...), pelo que tem legitimidade para intervir nos procedimentos tributários e processos tributários, em representação da herança*”.

Retifica-se a ata da reunião do artigo 18.º do RJAT, substituindo o nome da mandatária do Requerente para Dra. ... (em vez de Dra. ...), conforme requerido nas alegações escritas apresentadas pelo Requerente.

Ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), o Tribunal Arbitral admite as alegações escritas apresentadas por ambas as Partes.

O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Tendo o Requerente invocado vários vícios que, se julgados procedentes, conduzem à anulabilidade dos atos impugnados, importa determinar a ordem de conhecimento dos mesmos. A este propósito, resulta do artigo 124.º do CPPT (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT) que a apreciação dos vícios deverá ter em conta a mais eficaz tutela dos interesses do Requerente. Esta impõe, em geral, o conhecimento prioritário dos vícios substanciais ou de fundo em relação aos vícios de forma (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, “STA”, proferido no âmbito do processo n.º 01051/09, em 17-11-2010).

Considerando o alegado pelas partes nos respetivos articulados, a questões a decidir são as seguintes:

- (i) Da ilegalidade dos atos tributários impugnados por violação de lei, designadamente, do artigo 10.º, n.ºs 5 e 6, do Código do IRS (i.e. desaplicação do regime do reinvestimento de mais-valias em habitação própria e permanente);
- (ii) Do vício de ilegalidade na correção do valor da mais-valia em apreço;
- (iii) Do vício de falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa;
- (iv) Da violação dos princípios constitucionais da legalidade tributária, da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real, consagrados nos artigos 103.º, n.º 3, e 104.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”)

- (v) Da violação do princípio da descoberta da verdade material, previsto no artigo 58.º da Lei Geral tributária (“LGT”);
- (vi) Da indemnização por prestação de garantia indevida, incluindo a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer deste pedido.

Cumpre apreciar e decidir:

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Com relevância para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 27-03-1990, B... adquiriu, por 2.400.000\$00 (dois milhões e quatrocentos mil escudos), o imóvel correspondente à fração autónoma “C” de prédio urbano em regime de propriedade horizontal, com descrição predial n.º ... e artigo matricial n.º ..., sito na Rua..., freguesia de..., concelho de Lisboa, com valor patrimonial tributário de 1.176.745\$00 (um milhão cento e setenta e seis mil setecentos e quarenta e cinco escudos) (“**Imóvel de Lisboa**”) (cf. escritura de compra e venda junto ao PPA como Documento 4).
- b) O Imóvel de Lisboa foi adquirido “exclusivamente” para, e afeto à “habitação própria e permanente” de B..., tendo sido cadastrado como o seu domicílio fiscal (cf. Documento 4 junto ao PPA, declarações de parte e prova testemunhal).
- c) Em 13-04-2022, B... alienou o Imóvel de Lisboa pelo preço total de € 408.000,00 (quatrocentos e oito mil euros), tendo suportado o custo da comissão imobiliária de € 25.092,00 (vinte e cinco mil e noventa e dois euros) (cf. Documentos 5 e 6 juntos ao PPA)
- d) Em 22-04-2022, B... adquiriu, preço de € 345.000,00 (trezentos e quarenta e cinco mil euros), o imóvel correspondente ao prédio urbano com descrição predial n.º ... e artigo matricial n.º ..., sito na..., ..., ..., freguesia de..., concelho de Sesimbra, com valor patrimonial tributário de € 252.704,55 (duzentos e cinquenta e dois mil setecentos e quatro euros e

cinquenta e cinco cêntimos) (“**Imóvel de Sesimbra**”) (cf. escritura pública de compra e venda junta ao PPA como Documento 7).

- e) O Imóvel de Sesimbra foi adquirido por reinvestimento do preço de alienação do Imóvel de Lisboa, tendo sido imediata e efetivamente afeto à habitação própria e permanente de B... (cf. Documento 8 junto ao PPA, declarações de parte e prova testemunhal).
- f) B... não alterou o seu domicílio fiscal para esta morada (cf. artigo 22.º do PPA, declarações de parte e prova testemunhal).
- g) Em 29-06-2023, foi submetida a declaração anual de rendimentos (IRS) de B..., com o n.º 2022-...-...-..., referente ao ano de 2022, onde foi declarado os respetivos rendimentos obtidos em 2022, incluindo a mais-valia imobiliária com a alienação do Imóvel de Lisboa e a aplicação do regime do reinvestimento (cf. Documento 10 junto ao PPA).
- h) Em 4 de julho de 2023, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2023 ..., no valor de € 7.155,85, que foi pago, posteriormente, sendo esta liquidação substituída pela liquidação n.ºs 2023 ..., no valor de € 7.468,14, e tendo o remanescente sido pago (cf. Documentos 11 e 13 juntos ao PPA).
- i) Devido à divergência entre o domicílio fiscal de B... e a localização do imóvel objeto do reinvestimento, em 29-09-2023, a AT emitiu a liquidação adicional de IRS n.º 2023..., no valor de € 88.440,89 (oitenta e oito mil quatrocentos e quarenta euros e oitenta e nove cêntimos), referente ao período de 2022, na qual incluídos os seguintes elementos corrigidos:

Anexo G – Mais-valias: Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis:

Valor de aquisição: € 5.819,70 (anteriormente € 11.971,15)

Valor de realização: € 408.000,00

Despesas e encargos: N/A (anteriormente € 25.092,00)

Reinvestimento do valor de realização de imóvel destinado a habitação própria e permanente (reinvestimento efetuado após a alienação): N/A (anteriormente € 345.000,00)

(cf. Documentos 2 e 14 juntos ao PPA).

- j)** Em 04-10-2023, foi emitida a nota de cobrança adicional n.º 2023..., no valor de € 80.972,75 (oitenta mil novecentos e setenta e dois euros e setenta e cinco cêntimos), com data de pagamento até 13-11-2023 (cf. Documento 2 junto ao PPA), que não foi paga.
- k)** Em 13-11-2023, foi submetida reclamação graciosa contra a liquidação adicional de IRS n.º 2023..., tendo aquela sido autuada com o n.º ...2023... (cf. Documento 15 junto ao PPA)
- l)** Em 29-11-2023, foi emitida certidão de dívida n.º 2023/... instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2023..., no seguimento do não pagamento da liquidação adicional de IRS n.º 2023 ... (cf. artigo 52.º do PPA).
- m)** B... faleceu em 08-12-2023 (cf. Documento 3 junto ao PPA).
- n)** Em 19-12-2023, o ora Requerente formalizou a escritura de habitação de herdeiros de B..., constatando que a esta *“teve a sua última residência habitual na ..., ... ,...”*, em Sesimbra (cf. escritura pública de habilitação de herdeiros junta ao PPA como Documento 3).
- o)** Em 21-08-2025, o Requerente foi notificado do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023..., no qual, entre o mais, se pode ler:

“não foi considerado o reinvestimento, nem qualquer valor, a título de despesas e encargos, e o valor de aquisição corrigido”

“Dispõe a alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS que não haverá lugar à exclusão da tributação nos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo, tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, quando o adquirente o não afete à sua habitação própria, até decorridos doze meses após o reinvestimento”

“O domicílio fiscal da reclamante permanece, até à presente data, na Rua..., ... Lisboa, morada do imóvel alineado, concluindo-se que o imóvel adquirido, (...) sito em ..., ..., ..., Sesimbra, não foi afeto à sua habitação própria e permanente”, “razão pela qual o reinvestimento não pode ser levado em consideração”

(cf. Documento 1 junto ao PPA).

- p) Em 22-10-2025, foi apresentado o PPA que deu origem ao presente processo.
- q) Em 03-12-2025, o Requerente prestou garantia bancária a favor da AT, no montante máximo de € 122.000,00, com vista à suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2023... (cf. Documento junto aos autos por requerimento de 14-01-2026).

Factos não provados

Não existem quaisquer outros factos não provados relevantes para a decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (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).

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. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada com base na convicção dos membros do presente Tribunal Arbitral relativamente aos factos alegados pelas Partes, e resultou da análise crítica dos documentos juntos aos autos pelo Requerente, do PA apenso, e da prova por declarações de parte e prova testemunhal produzidas em sede da audiência organizada em 20-03-2026, cujos depoimentos foram objeto de gravação áudio, como consta da correspondente ata.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos

documentos autênticos, conforme artigo 317.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

No entender do Tribunal Arbitral, quer o depoente quer a testemunha eram conhecedores dos factos sobre que incidiram os seus depoimentos e afirmaram, inequivocamente, que B... passou a residir no Imóvel de Sesimbra em 2022.

Quanto ao valor probatório das declarações de parte, entende este Tribunal Arbitral que as mesmas podem constituir, elas próprias, uma fonte privilegiada de factos-base de presunções judiciais, lançando luz e permitindo relacionar - congruentemente - outros dados probatórios avulsos alcançados em sede de julgamento e da análise dos documentos, repudiando o pré-juízo de desconfiança e desvalorização das declarações de parte, que estão sujeitas à livre apreciação do Tribunal, tal como o estão a prova pericial e a prova por inspeção. *In casu*, as declarações prestadas pela Parte, relativamente às questões que lhe foram colocadas, serviram para corroborar a prova documental junta ao processo.

Não se deram como provadas, nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

V. MATÉRIA DE DIREITO

Da ilegalidade dos atos tributários impugnados por violação do artigo 10.º, n.ºs 5 e 6, do Código do IRS (i.e. desaplicação do regime do reinvestimento de mais-valias em habitação própria e permanente)

Enquadramento jurídico

O artigo 10.º do CIRS, na redação vigente à data dos factos (2022) e na parte que nos interessa, dispõe o seguinte:

“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 afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento”.

Do exposto resulta que, para que B... possa beneficiar da exclusão da tributação da mais valia obtida com a venda do Imóvel de Lisboa, os seguintes requisitos cumulativos têm de se verificar:

(i) Quer o imóvel alienado, quer o imóvel adquirido, destinaram-se à sua habitação própria e permanente, ou do seu agregado familiar;

(ii) O reinvestimento do valor de realização, para os fins indicados, ocorreu no prazo máximo de 36 meses, na aquisição de novo imóvel com o mesmo destino;

(iii) O novo imóvel foi afeto à habitação própria e permanente do sujeito passivo, ou do seu agregado familiar, nos 12 meses após o reinvestimento;

(iv) O sujeito passivo manifestou a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação.

Em relação à questão do domicílio fiscal e da habitação própria e permanente, importa considerar a Lei n.º 82-E/2014 de 31 de janeiro, que aditou ao artigo 13.º do Código do IRS os atuais números 12 a 15, que de seguida se transcrevem:

“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”.

Decorre desta norma legal que a presunção de que o domicílio fiscal do sujeito passivo é a sua habitação própria e permanente, e que o sujeito passivo ou a AT podem apresentar prova contrário, através de qualquer meio de prova.

Vejamus então se estão reunidas as condições legais para a exclusão da tributação das mais valias imobiliárias obtidas por B..., ao abrigo dos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS.

O caso *sub judice*

No presente caso, a AT suscitou dúvidas quanto ao reinvestimento do valor de realização, alegando que B... não afetou o imóvel adquirido à sua habitação própria e permanente, porquanto a alteração do seu domicílio fiscal para a morada do imóvel objeto do reinvestimento não foi comunicada à AT.

Por conseguinte, a questão a apreciar passa por saber se a mais valia apurada é ou não devida, uma vez que, apesar de B... não ter comunicado formalmente a alteração do domicílio fiscal em 2022, fixou a sua residência própria e permanente na fração adquirida nesse ano.

A resposta a esta questão implica determinar se os n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS exigem, para efeitos de benefício da exclusão de tributação em causa, uma comunicação da alteração do domicílio fiscal do imóvel adquirido e objeto de reinvestimento, ou se basta que o contribuinte, de facto, tenha afetado o imóvel para a sua habitação própria e permanente.

“Habitação própria e permanente” e “domicílio fiscal” não são conceitos unívocos, correspondendo o conceito de “habitação própria e permanente” a uma realidade da vida social – o local onde determinada pessoa tem a sua vida organizada e que, como tal, lhe serve de base de vida¹ – e constituindo o “domicílio fiscal” um lugar determinado para o exercício dos direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias,² doutrina oportunamente citada no Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul n.º 04870/11, de 25-10-2011.

A Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 184/2023 -T faz uma distinção clara entre o conceito de “domicílio fiscal” e “residência habitual”, nos seguintes termos:

¹ Cfr. Carvalho Fernandes, *Teoria Geral do Direito Civil*, Vol. I, 2.ª Ed, Lex, Lisboa, pág. 318; do mesmo autor, “*Domicílio*”, Polis, 2, Verbo, 1984.

² António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, 2000, Rei dos Livros, pág. 119; Diogo Leite de Campos e outros, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Vislis, 2003, pág.124.

“O “domicílio fiscal” é um conceito de direito, que tem o seu substrato fático, na situação da realidade qualificável como “residência habitual”. Ou seja, a residência habitual de um sujeito passivo é que determinará o que deva ser o seu domicílio fiscal, e não o contrário. Assim, entende-se que a circunstância de determinado local constar como “domicílio fiscal” de um sujeito passivo, não fará com que a sua “residência habitual” seja esse local.

O que significa que a divergência entre o que formalmente conste como “domicílio fiscal” de um sujeito passivo, e o que efetivamente seja a sua “residência habitual”, deverá ser resolvida alterando-se o primeiro e fazendo-o coincidir com a segunda, e não o oposto, ou seja, considerar-se que esta corresponde àquele, aplicando-se, na medida em que se verificarem os respetivos pressupostos, as sanções que no caso caibam aos responsáveis.”

De qualquer forma, salientou o Tribunal Arbitral, *“ainda que se concluísse que se deveria considerar como “habitação própria e permanente” do sujeito passivo o respetivo domicílio fiscal, sempre tal se haveria de entender como uma mera presunção. Uma vez que no direito tributário não são admissíveis presunções inilidíveis, ou seja, que não admitem prova em contrário, sempre seria de admitir que em causa de divergência o contribuinte pudesse provar o contrário”*.

Com efeito, a referência a “habitação própria e permanente” não exige a identidade desta com o “domicílio fiscal”. O domicílio fiscal é o domicílio registado junto das autoridades fiscais para efeitos de impostos e notificações. Por seu turno, o conceito de “habitação própria e permanente” corresponde a um resultado consagrado na norma que parte de uma situação real, histórica e complexa, compreensiva de uma série de comportamentos individuais e familiares, tais como dormir, comer, conviver, permanecer com a família, e outros que respeitem ao local em causa.

No sentido que defendemos - de que o conceito de “domicílio fiscal” não tem de coincidir obrigatoriamente com o de “habitação própria e permanente” - existe jurisprudência assente do STA, aludindo-se à doutrina vertida no Acórdão de 14-11-2018, processo n.º 01077/11.9BESNT, cujo Sumário é inequívoco:

I - Para que opere a exclusão tributária prevista no n.º 5 do art. 10.º do CIRS (exclusão da tributação do ganho obtido mediante a alienação onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo) a lei impõe que o respectivo ganho seja reinvestido, no prazo de 24 meses, na aquisição de um diferente imóvel e que este também tenha como destino a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.

II - Para efeitos do disposto neste normativo, o conceito de habitação própria permanente não equivale ao conceito de domicílio fiscal. (negrito e sublinhado nossos)

Sobre esta questão da afetação da habitação própria e permanente e domicílio fiscal, também se pronunciaram o STA no processo n.º 0590/11, em 23-11-2011, o Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 6685/13, em 08-10-2015, e ainda os Tribunais Arbitrais constituídos sob a égide do CAAD nas Decisões n.ºs 103/2013-T, 47/2014-T, 721/2015-T, 572/2016-T, 619/2017-T, 114/2018-T, 690/2018-T, 331/2022-T, 615/2022-T, 360/2023-T.

Esclarecido o conceito de “habitação própria e permanente”, impõe-se decidir se B... ilidiu a presunção da coincidência do mesmo com o domicílio fiscal.

A Parte e Testemunha inquiridas atestaram, sem dúvidas, que B... habitou o Imóvel de Sesimbra desde 2022 até à sua morte, e que o mesmo imóvel constituiu o centro da sua vida pessoal nesse período. Ao abrigo da livre apreciação da prova testemunhal, o Tribunal Arbitral confere assim relevo ao depoimento da Parte e da Testemunha que, conjuntamente com a prova documental produzida, se afigura idónea a afastar a presunção em causa e a demonstrar a efetiva habitação própria e permanente de B... naquela habitação, para efeitos do artigo 10.º, n.ºs 5 e 6, do Código do IRS.

Considerando que o Requerente fez prova de que B... afetou o Imóvel de Sesimbra à sua habitação própria e permanente em 2022, para efeitos do artigo 10.º, n.ºs 5 e 6, do CIRS, e a AT não apresentou prova em contrário, cumpre ao Tribunal Arbitral julgar o PPA, nesta parte,

procedente, e anular parcialmente a liquidação de IRS impugnada, na parte em que desconsidera o reinvestimento de € 345.000,00 na aquisição do Imóvel de Sesimbra.

Do vício de ilegalidade na correção do valor da mais-valia em apreço

As partes contendem também quanto ao montante da mais-valia tributável. No PPA, o Requerente alega que a AT incorreu em erro (i) quando alterou o “valor de aquisição” do Imóvel de Lisboa, e (ii) quando eliminou as “despesas e encargos” declarados, designadamente, quando desconsiderou a comissão imobiliária suportada por B... com a venda do Imóvel de Lisboa, no montante de € 25.092,00.

Vejamos:

Dispõe o n.º 1 do artigo 46.º do Código do IRS que “*considera-se o valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre transações onerosas de imóveis*”, completando o n.º 2 que, “*não havendo lugar à liquidação de IMT, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto*”. Por remissão do citado n.º 2, dispõe o mesmo número do artigo 12.º do Código o IMT que “*o IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior*”.

Tal como defende o Requerente, o “valor de aquisição” do Imóvel de Lisboa foi de 2.400.000\$00 (cf. Documento 4 junto ao PPA), o que corresponde a € 11.971,15, e não ao valor de 5.819,70 € (corrigido pela AT em sede de declaração oficiosa). Conclui-se, assim que a AT incorreu em erro quando alterou o “valor de aquisição” do Imóvel de Lisboa.

Temos que assiste razão ao Requerente também quanto à comissão imobiliária suportada por B... com a venda do Imóvel de Lisboa, no montante de € 25.092,00 (cf. Documento 6 junto ao PPA), na medida em que esta despesa está, inequivocamente, conexas com a transação concreta na origem das mais-valias, sendo-lhe inerente. No mesmo sentido, veja-se o Acórdão do STA de 18-11-2020, processo n.º 0245/17.4BELRA, em cujo sumário se pode ler:

“I - Para efeitos de determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 5 anos e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas no art. 10º nº 1 al. a) do CIRS - art. 51º al. a) do mesmo diploma legal.

II - Despesas inerentes à alienação são aquelas que são inseparáveis da alienação, que com esta têm uma relação intrínseca, que não meramente extrínseca e que dela são indissociáveis.

III - Não se pode considerar como despesa necessária inerente à alienação as despesas suportados com a extinção e pagamento de penhoras, pois que, não são dedutíveis na determinação do rendimento colectável (mais-valias) em IRS, na medida em que, estas despesas só foram necessárias para libertar os bens dos encargos que sobre eles recaia.

IV - O caso das comissões imobiliárias é diferente das despesas em causa, pois que, se o interessado opta pela venda do imóvel através da mediação imobiliária, como pode fazer, estas despesas estão, inequivocamente, conexas com a transacção concreta na origem das mais-valias, são-lhe inerentes, o que já não acontece, como vimos, com os encargos com a desoneração do imóvel alienado”. (sublinhado nosso)

Assim sendo, o valor da comissão imobiliária em causa (no montante de € 25.092,00) deverá acrescer ao valor de aquisição do Imóvel de Lisboa, nos termos do disposto no artigo 50.º, n.º 1, do Código do IRS.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral julga o PPA procedente também nesta parte, e anula parcialmente a liquidação de IRS impugnada, na parte em que alterou o “valor de aquisição” do Imóvel de Lisboa, e desconsiderou a comissão imobiliária suportada por B... com a venda do Imóvel de Lisboa, no montante de € 25.092,00.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral anula também o ato de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023... .

Vícios de conhecimento prejudicado

Em face do exposto, fica prejudicada a apreciação dos restantes vícios anulatórios invocados pelo Requerente no PPA, incluindo a violação dos princípios constitucionais *supra* referidos.

Indemnização por prestação indevida de garantia

No PPA, o Requerente formulou o pedido de condenação da AT no pagamento de indemnização dos encargos suportados com garantia bancária a prestar para suspender a execução fiscal n.º ...2023... . Em 03-12-2025, o Requerente prestou garantia bancária a favor da AT, no montante máximo de € 122.000,00, com vista à suspensão da referida execução fiscal.

Da exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido de indemnização por prestação indevida de garantia

Decorre do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT, que “*a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*”.

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida (e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido), o que se justifica por evidentes razões de economia processual, porquanto o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a “legalidade da dívida exequenda”, pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida. Veja-se, neste sentido, as Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 690/2018-T, em 31-10-2019, e 220/2021-T, em 28-09-2021, entre outras.

Acresce que o pedido de indemnização, com a respetiva indicação da causa de pedir, pode ser deduzido em qualquer fase do processo arbitral, não estando o sujeito passivo vinculado a deduzir o pedido de indemnização apenas no PPA.³

Nestes termos, julga-se improcedente a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido de indemnização por prestação indevida de garantia, suscitada pela AT na resposta ao PPA.

Questão diferente, que o Tribunal Arbitral conhecerá de seguida, é a de saber se, ao abrigo do direito constituído, o Requerente tem direito a ser indemnizado dos custos resultantes da prestação de garantia bancária.

Do direito à indemnização por prestação indevida de garantia

Estabelece o artigo 53.º da LGT, sob a epígrafe “*Garantia em caso de prestação indevida*”, que:

“1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

³ Neste sentido, vide José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal, Maria João Menezes, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina 2015, pág. 553.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou”.

Desta norma resulta que o direito à indemnização por garantia indevida depende da verificação dos seguintes pressupostos de facto:

a) a prestação da garantia bancária ou equivalente - com vista à suspensão da execução fiscal que tenha por objeto a cobrança de dívida emergente da liquidação impugnada, ainda que a execução fiscal seja questionada através de oposição – cf. Acórdão do STA proferido no processo n.º 0208/11, em 02-11-2011;

b) a existência de prejuízos emergentes da prestação dessa garantia;

c) o vencimento na reclamação graciosa, impugnação judicial, ou oposição onde seja verificado o erro imputável aos serviços.

Face ao exposto, considerando que, no caso sob escrutínio, foi constituída uma garantia bancária para suspender a execução fiscal n.º ...2023... (em 03-12-2025), que o Requerente suportou custos com a mesma, e que o Requerente obteve vencimento no presente processo arbitral (quanto à anulação dos atos tributários contestados, o que ínsito o reconhecimento de vícios de violação de lei), o Tribunal Arbitral julga procedente o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante exato da indemnização, a condenação terá de ser efetuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão, de harmonia com o preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

VI. DECISÃO

Em face do exposto, o Tribunal decide julgar o pedido de pronúncia arbitral totalmente procedente e, em consequência:

- a) **Declarar ilegal e anular parcialmente a liquidação de IRS n.º 2023..., de 29-09-2023, referente ao período de 2022, na parte em que (i) desconsidera o reinvestimento de € 345.000,00 na aquisição do Imóvel de Sesimbra, (ii) altera o “valor de aquisição” do Imóvel de Lisboa, e (iii) desconsidera a comissão imobiliária suportada por B... com a venda do Imóvel de Lisboa, no montante de € 25.092,00;**
- b) **Declarar ilegal e anular o ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023...;**
- c) **Julgar procedente o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia.**

VALOR DO PROCESSO: Fixa-se, em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), e n.º 3 do CPPT, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o valor do processo em € **80.972,75**, conforme indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

CUSTAS: De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **2.754,00**, a cargo da Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 12 de junho de 2026

O Tribunal Arbitral,

Rita Correia da Cunha

Bruno Ferraz Monteiro

Alexandra Iglésias