

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 598/2025-T

Tema: IRS - Exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias; conceito de habitação própria e permanente vs. domicílio fiscal; prova da residência

Sumário:

- I.** Para efeitos de exclusão da tributação das mais valias resultantes da venda de imóvel por reinvestimento noutro imóvel, consagrada no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS, o imóvel alienado e o adquirido têm de ser destinados à habitação própria e permanente;
- II.** O conceito de habitação própria permanente não equivale ao conceito de domicílio fiscal, sendo ilidível a presunção estabelecida no artigo 13.º, n.º 12, do Código do IRS, tal como resulta da letra da norma.
- III.** Não tendo o sujeito passivo provado, por qualquer meio, que afetou o imóvel de destino à sua habitação própria e permanente, 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 NIF..., residente na ..., ...-..., ...-... Quarteira, Vilamoura (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

1.

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 do ato de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “**IRS**”) com o n.º ..., relativo ao ano de 2020, da qual resulta um montante a pagar de € 33.328,87, 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 26 de agosto de 2025, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 6 de outubro de 2025.
5. A Requerente alega, em síntese, que:

5.1. Entre os anos de 2011 e 2020, residiu de forma habitual e permanente no imóvel situado na ..., Rua ..., ..., em Boliqueime (melhor identificado abaixo no elenco dos factos dados como provados), inicialmente na qualidade de arrendatária e, subsequentemente, como proprietária do mesmo, até à data da respetiva alienação.

5.2. Tendo reinvestido o montante obtido com a referida venda noutro imóvel, sito em Vilamoura, igualmente destinado a habitação própria e permanente, não compreende as razões pelas quais a Requerida lhe liquidou adicionalmente IRS, desconsiderando a exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS.

-
6. A Requerida, porém, opõe-se a tal entendimento, porquanto considera, em síntese, que a Requerente não demonstrou que tenha afetado o imóvel adquirido à sua habitação própria e permanente.

II. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

7. No ano de 2011, a Requerente passou a residir, como arrendatária, com o seu companheiro, no imóvel sito na ..., Rua..., ..., em Boliqueime, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ... (o “**Imóvel da Urbanização C...**” ou “**Imóvel Alienado**”) – facto admitido por acordo.
8. Em 2014, tendo a sociedade B..., proprietária do Imóvel da Urbanização ..., sido declarada insolvente, no âmbito do processo n.º .../14.5TBLLE, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Albufeira, a Requerente encetou diligências para adquirir este imóvel – facto admitido por acordo.
9. A Requerente afetou o Imóvel da Urbanização C... à sua habitação própria e permanente – facto admitido por acordo.
10. Fruto da indefinição inerente ao desfecho da tentativa de adjudicação desse imóvel no âmbito do processo de insolvência, a Requerente adquiriu, em dezembro de 2018, o imóvel sito na Rua ..., n.º ..., ... –, ... (o “**Imóvel de D...**”), inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-... da freguesia de ...– facto admitido por acordo.
11. Em 2019 a Requerente iniciou diligências para a realização de obras no Imóvel de D... tendo apresentado pedido de informação prévia ao município e contratado um levantamento topográfico – facto admitido por acordo.
12. Em 28 de fevereiro de 2020, na sequência da conclusão do processo de insolvência, a Requerente adquiriu, por escritura de adjudicação judicial, o Imóvel da Urbanização C...,

no qual já residia na qualidade de arrendatária – facto provado por certidão judicial e liquidação de IMT, juntos como docs. n.ºs 3 e 4 ao PPA.

13. Em 17 de agosto de 2020, a Requerente alienou o referido Imóvel da Urbanização C... pelo preço de € 268.000– facto admitido por acordo e provado documentalmente através do Doc. n.º 9 junto ao PPA.
14. Após a venda do Imóvel da Urbanização C..., em 23 de novembro de 2020, a Requerente alterou o seu domicílio fiscal para o Imóvel D...– facto não controvertido.
15. A Requerente adquiriu, em 27 de novembro de 2020, um imóvel sito na ..., Urbanização ..., n.º ..., apartamento n.º ..., ...– ... Quarteira, em Vilamoura (**“Imóvel E...”** ou **“Imóvel Adquirido”**), correspondente à fração AA do prédio inscrito na matriz predial urbana de Quarteira sob o artigo n.º..., pelo preço de €130.000, declarando no contrato que este teria como finalidade a habitação própria e permanente – facto admitido por acordo e provado por escritura junta ao PPA como Doc. n.º 10.
16. Em dezembro de 2020, cerca de um mês após a aquisição do Imóvel E..., a Requerente alienou o Imóvel D..., pelo preço de € 105.000 – facto admitido por acordo.
17. Volvidos cerca de 10 meses da respetiva aquisição, a Requerente alienou, em 24.09.2021, o Imóvel E...– facto admitido por acordo.
18. A Requerente nunca alterou o seu domicílio fiscal para o Imóvel E...– facto não controvertido.
19. Posteriormente, a Requerente adquiriu um outro imóvel, sito também em Vilamoura, na Av. ..., ...-..., ...-... Quarteira, Vilamoura (**“Imóvel F...”**), onde residia à data de apresentação do pedido de pronúncia arbitral – facto não controvertido.
20. Em março de 2022, a Requerente entregou a declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2020, à qual foi atribuída a identificação n.º 2020-..., na qual foram declarados, com relevância para os presentes autos:

20.1. No Quadro 4, a alienação do Imóvel da Urbanização C..., ocorrida em agosto de 2020, pelo montante de € 268.000;

20.2. No mesmo Quadro 4, a venda do Imóvel D..., realizada em dezembro de 2020, pelo valor de € 105.000;

20.3. No Quadro 5, reinvestimento efetuado no Imóvel E..., efetuado em novembro de 2020, no montante de € 130.000.

(factos constantes da Resposta da Requerida e da declaração de rendimentos, junta no Processo Administrativo, tendo sido comprovados pela análise da mesma)

21. Da referida declaração resultou a emissão da divergência D25 – “Reinvestimento em Imóveis”, com referência n.º ..., tendo, conforme PA instrutor, sido posteriormente praticados e registados, com relevância para os presentes autos, os seguintes atos:

21.1. Para justificar a situação detetada como divergência, a Requerente juntou ao procedimento administrativo a escritura do Imóvel da E... alegadamente objeto de reinvestimento.

21.2. No início do mês de março de 2022, foi emitida a primeira liquidação de IRS referente ao ano de 2020, no montante de € 6.488,81, com base na declaração inicialmente apresentada.

21.3. Em junho de 2022, foi remetida à Requerente pela Requerida a primeira notificação para audição prévia, que veio a ser devolvida com a menção “objeto não reclamado”.

21.4. Posteriormente, foi enviada uma segunda notificação, que foi igualmente devolvida com a indicação “objeto não reclamado”.

21.5. No mês de agosto de 2022, foi emitido o documento de correção oficiosa, procedendo-se à eliminação do Quadro 5 (relativo ao reinvestimento) e ao ajustamento dos Quadros 4 da declaração de rendimentos.

- 21.6.** Em setembro de 2022, foi emitida a liquidação oficiosa de IRS relativa ao ano de 2020, com base no documento de correção oficiosa, no valor de € 32.009,83 de imposto, acrescido de € 1.319,04 de juros, totalizando € 33.328,87.
- 22.** Na sequência da emissão da liquidação oficiosa, a Requerente apresentou, a 28 de novembro de 2022, Reclamação Graciosa contra a mesma.
- 23.** No mês de junho de 2023, chamada pela AT a prestar esclarecimentos presenciais, a Requerente afirmou nunca ter residido no Imóvel E...— facto provado pelo auto de declaração lavrado na sequência do depoimento da Requerente constante da p. 161 do processo administrativo instrutor junto aos autos.
- 24.** No início de 2024, o Diretor de Finanças de Faro revogou o despacho que ordenava a inscrição oficiosa da contribuinte em atividade (Categoria B – IRS, CAE 68100: compra e venda de bens imobiliários) – facto provado documentalmente através do Doc. n.º 2 junto ao PPA.
- 25.** Em Março de 2025 foi proferido o despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, tendo sido notificado à Requerente – facto admitido por acordo e constante do processo administrativo instrutor.
- 26.** A 19 de junho de 2025 foi apresentado o Pedido de Pronúncia Arbitral para impugnação do referido indeferimento.

A.2. Factos dados como não provados

Não se considerou provado que a Requete tenha afetado o Imóvel E... à sua habitação própria e permanente, entre outras razões porque a própria Requerente o afirmou em depoimento prestado à Requerida, e que se encontra reduzido a escrito em auto constante do processo administrativo instrutor (p. 161).

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

1. 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 seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cfr.* 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).
2. 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. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
3. 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, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.
4. 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.
5. Na situação em análise no presente processo, é de salientar que a nebulosidade dos factos alegados no PPA para justificar a afetação do Imóvel E... à habitação própria e permanente foi confirmada pelo depoimento pouco convincente e até errático das testemunhas, especialmente nas questões colocadas pelas Senhoras Representantes da Fazenda Pública e pelo Tribunal.
6. Concretamente, no uso do poder-dever que se lhe impõe por força do princípio do inquisitório consagrado no artigo 16.º, alínea e) do RJAT, na sequência do depoimento da primeira testemunha, que foi vizinha da Requerente em ... e que afirmou ter visitado a casa desta em Vilamoura após a sua saída de... (e não tinha dúvidas de aquela fosse a sua

7.

habitação própria e permanente, pela presença, por exemplo, de brinquedos de criança e outros itens afins) foi este Tribunal verificar, através de aplicação informática *Google Earth*, a localização e características físicas dos dois imóveis em Vilamoura adquiridos pela Requerente, ou seja, o Imóvel E... e o Imóvel F... .

7. Ora, a primeira testemunha referiu que o condomínio se situava “à entrada de Vilamoura” e que era “*em tons...*”, descrição que corresponde à da localização e características do Imóvel F... e não ao condomínio, ou área, em que se insere o Imóvel E..., que é branco e se situa bem mais próximo ao centro de Vilamoura, sobretudo considerando alguém que ali se desloque vindo de Boliqueime.
8. Tendo esta testemunha afirmado também que ali se deslocou para uma festa de Halloween, pode ter sucedido que essa visita tenha acontecido apenas em outubro de 2021, data em que o Imóvel E... já havia sido vendido, pelo que o depoimento é irrelevante quanto à questão de saber se a Requerente ali instalou ou não a sua habitação própria e permanente (ou, na remota hipótese de a visita ter ocorrido por altura do Halloween de 2020 – apenas 3 dias após a aquisição Imóvel E... – provará o contrário do que pretende a Requerente).
9. Por outro lado, muito em particular, não pode o Tribunal deixar de atender às declarações da própria Requerente constantes da p. 161 do PA, no sentido de nunca ter residido em tal imóvel – declarações essas que, por si, têm por efeito dar-se como não provado um facto essencial da causa de pedir, qual seja, a instalação da habitação própria e permanente no imóvel em causa, sem que tenha a Requerente demonstrado que aquelas declarações tenham sido descontextualizadas como refere nas suas alegações.
10. Ao que acresce que o companheiro da Requerente, perguntado pela morada em que terá residido, não foi capaz de enunciá-la, sendo que, num juízo probabilístico, o homem médio saberá enunciar a morada dos locais em que residiu (sobretudo recentemente), seja porque teve de a escrever em documentos oficiais, indicá-las para encomendas, ou atividades afins.

11. E, tudo visto, pouca relevância probatória se pode atribuir ao documento com o pedido de inscrição como residente junto do SEF que foi junto às alegações, uma vez que tal documento não se encontra datado, não inclui qualquer deferimento mas apenas o próprio pedido de inscrição, sem que seja, por si só, capaz de abalar todos os restantes indícios de que a Requerente nunca residiu no Imóvel E... .

III. DO DIREITO

A. A questão decidenda e a fundamentação do ato tributário

1. O tema a decidir nos presentes autos, amplamente tratado em centenas de decisões judiciais e arbitrais ao longo dos anos, pode ser sintetizado da seguinte forma: perante uma divergência entre o domicílio fiscal registado junto da AT e a alegada habitação própria e permanente do sujeito passivo, importa determinar se um imóvel que não constitui domicílio fiscal registado mas em que se alega estar instalada a habitação própria e permanente é suscetível de ser objeto do reinvestimento que faz operar a exclusão de tributação das mais-valias imobiliárias, nos termos do artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS, bem como apurar, face à presunção constante da primeira parte do artigo 13.º, n.º 12, do mesmo Código, quais os elementos que devem ser considerados suficientes para afastar tal presunção.
2. Do processo administrativo instrutor resulta inequivocamente que o fundamento invocado pela AT, aqui Requerida, para desconsiderar a exclusão de tributação da mais-valia em causa se limita ao entendimento de que o Imóvel Adquirido (o Imóvel E...) não constituiu habitação própria e permanente da Requerente.
3. Com efeito, e apesar de enumerar, na Resposta, todos os requisitos legais para que possa operar a mencionada exclusão prevista no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS (i.e. reinvestimento do valor de realização obtido com a alienação de uma habitação própria permanente em imóvel também destinado a habitação própria e permanente), menciona

a AT, que “(...) *está comprovada a habitação própria e permanente no prédio urbano, sito ...- ...- Boliqueime (Identificação Matricial do Bem: Cód. Freg...., Tipo U, Artigo n.º..., Fração R), ou seja, aquele que foi vendido e cujo produto da venda pretende ser considerado como reinvestido no imóvel adquirido (...)*”.

4. Ou seja, da fundamentação da Liquidação aqui impugnada nada consta que coloque em causa a natureza de habitação própria e permanente do Imóvel Alienado (o Imóvel da Urbanização C...), e cujo valor de realização a Requerente declarou pretender reinvestir.
5. Sendo certo, como é sabido, que “[a] *fundamentação do acto tributário deve ser contextual e contemporânea da sua prática, não sendo permitida a invocação superveniente de fundamentos que, embora objectivamente existentes, não constam da motivação expressa do acto*” – cfr., a título meramente exemplificativo e entre tantos outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) proferido em 11 de dezembro de 2019, no âmbito do processo n.º 0859/04.2BEPRT.
6. Ora, a Requerente alega, no artigo 23.º do pedido de pronúncia arbitral, “(...) *que estamos em presença de uma mescla de procedimentos, argumentos, fundamentos, conclusões que se apresentam como autêntica «ausência de» fundamentação pois, esta, deve ser contextual e integrada no próprio ato (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto*”.

7. Contudo, é manifesto que, quer no âmbito do procedimento administrativo, quer no presente processo arbitral, a Requerente demonstrou compreender plenamente o objeto em causa, tendo exercido de forma integral os seus direitos de defesa e beneficiado da oportunidade de juntar toda a documentação probatória que entendeu pertinente.
8. Pelo que, sendo claro que a Requerente compreendeu bem os motivos que ditaram a liquidação adicional que lhe foi efetuada e sendo jurisprudência assente que “[o] *acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487º n.º 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual*” (v. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, proferido em 30 de abril de 2025, no processo n.º 1094/09BELRS), ainda que se verificasse algum vício de forma por insuficiente fundamentação dada a natureza sucinta da mesma, tal vício deve considerar-se sanado.
9. Pelo que é improcedente o pedido de anulação com este fundamento, e cumpre apreciar os restantes.

Assim sendo,

B. Da alegada violação do n.º 5, do artigo 10.º, do Código do IRS, pela Requerida na liquidação adicional de IRS notificada à Requerente relativamente ao ano de 2020

10. De acordo com o disposto no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS, na sua redação em vigor à data dos factos, estão excluídos 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 verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

11.

- 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” (sublinhados nossos).*

- 11.** Conforme resulta da Resposta, a Requerida não nega, a este propósito, que o conceito de “habitação própria e permanente” não se confunde com o de domicílio fiscal do sujeito passivo, como aliás resulta de jurisprudência constante dos tribunais superiores.
- 12.** Todavia, atendendo à sucessão de alienações de imóveis e às sucessivas alterações do domicílio fiscal, conclui que não foram apresentados elementos probatórios suficientes para demonstrar que o Imóvel Adquirido, ou seja, o imóvel E...– em que a Requerente declarou ter investido o valor de realização obtido pela venda do Imóvel Alienado – foi afeto a habitação própria e permanente do sujeito passivo.
- 13.** Repare-se: o facto de a Requerente ter procedido a sucessivas alterações do seu domicílio fiscal num curto espaço de tempo não determina, por si só, a inaplicabilidade do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS. Contudo, tal norma exige que as mais-valias resultem da alienação de imóvel efetivamente destinado a habitação própria e permanente e que o valor de realização seja reinvestido em imóvel com o mesmo destino.

14. No caso concreto, a Requerente nunca alterou o seu domicílio fiscal para o Imóvel Adquirido, não beneficiando, por isso, da presunção prevista no artigo 13.º, n.º 12, do Código do IRS.
15. Em consequência, incumbia-lhe demonstrar, por meios de prova idóneos, que o referido imóvel chegou a constituir a sua habitação própria e permanente em algum momento, ónus esse que não foi cumprido.
16. A este respeito, tem sido entendido, designadamente, que “[c]om vista à demonstração dos pressupostos da isenção de tributação das mais-valias obtidas na alienação de imóveis, com base no seu uso como habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado, não basta a junção de facturas relativas a despesas de funcionamento dos mesmos” e que “[o] cumprimento do ónus da prova referido implica a alegação e prova de indícios sérios, consistentes, conciliados com outros meios de prova, do uso dos imóveis como habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado” – cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 30.09.2020, proferido no processo n.º 2960/10.4BELRS,
17. No presente processo a Requerente não conseguiu demonstrar que o Imóvel E...tenha constituído a sua habitação própria e permanente, não obstante o alegado no PPA, tendo, pelo contrário, afirmado no decurso do procedimento administrativo nunca ter residido naquele imóvel (p. 161 do PA instrutor).
18. Exemplificativamente, resulta do processo administrativo junto aos autos, cujo conteúdo não foi impugnado pela Requerente, que esta não procedeu à alteração do seu domicílio fiscal para o referido imóvel, circunstância que, embora não constitua requisito legal autónomo para beneficiar da exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS, assume especial relevância enquanto presunção legal da localização da habitação própria e permanente, nos termos do artigo 13.º, n.º 12, do mesmo diploma.

19. Não beneficiando a Requerente dessa presunção, recaía sobre si o ónus de demonstrar, por prova bastante, que o Imóvel Adquirido foi efetivamente afeto à sua habitação própria e permanente, ónus esse que, nos termos gerais do artigo 73.º da Lei Geral Tributária, não se mostra cumprido.
20. Com efeito, os elementos documentais juntos aos autos mostram-se manifestamente insuficientes para ilidir a presunção decorrente do domicílio fiscal.
21. Desde logo, o contrato de fornecimento de energia elétrica, datado de 11 de janeiro de 2021, junto aos autos com o Doc. n.º 11 junto ao PPA não é indício de utilização habitual de um imóvel, mas apenas de que é possível utilizá-lo;
22. A prova da utilização efetiva careceria, por exemplo, de faturas que demonstrassem consumos efetivos de eletricidade, mas tais documentos não foram juntos aos autos.
23. As faturas de eletricidade juntas no mesmo com o mesmo Doc. n.º 11, e que se referem a períodos de faturação entre março de 2021 e abril de 2022, indicam o Imóvel E... como morada de faturação, mas têm como lugar de fornecimento de eletricidade um imóvel sito na..., ..., Faro, o que não corresponde a qualquer dos imóveis referidos no PPA como tendo sido adquirido ou alienado pela Requerente (e sendo certo – para aumentar ainda mais a falta de clareza dos factos alegados – que o Imóvel E... terá sido vendido em setembro de 2021).
24. Acresce que também as faturas relativas ao fornecimento de água evidenciam consumos diminutos, incompatíveis com uma utilização regular, contínua e permanente do imóvel enquanto residência habitual.
25. Do mesmo modo, a menção constante da escritura de aquisição de que o imóvel se destinava a habitação própria e permanente não assume, por si só, valor probatório pleno, na medida em que o Notário se limita a consignar as declarações prestadas pelas partes, sem formular qualquer juízo autónomo quanto à veracidade das próprias declarações ou à efetiva afetação do imóvel ao fim declarado.

26. De facto, como resulta do artigo 371.º do Código Civil, *“os documentos autênticos fazem prova plena dos factos que referem como praticados pela autoridade ou oficial público respectivo, assim como dos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora”*, não sendo abrangido pelo valor probatório pleno o conteúdo das declarações dos intervenientes, ou seja, tal como se refere no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 9 de janeiro de 2018 proferido no âmbito do processo n.º 8470/15.6T8CBR.C1 *“o documentador garante, pela fé pública de que está revestido, que os factos que documenta se passaram; mas não garante, nem pode garantir, que tais factos correspondem à verdade. Dito doutro modo: o documento autêntico não fia, por exemplo, a veracidade das declarações que os outorgantes fazem ao documentador; só garante que eles as fizeram”*.
27. Acresce que, conforme resulta do processo administrativo e já se referiu acima, a própria Requerente prestou declarações no sentido de que nunca residiu no imóvel em causa, o que contraria, de modo direto, claro e inequívoco, a tese por si sustentada nos presentes autos.
28. Por outro lado, a prova testemunhal produzida revelou-se inconsistente e incapaz de formar no Tribunal a convicção segura de que a Requerente tenha, de facto, organizado no Imóvel E... o centro da sua vida pessoal e familiar. As testemunhas arroladas, incluindo o companheiro da Requerente, demonstraram desconhecimento quanto à morada exata do imóvel, apresentaram descrições imprecisas ou contraditórias e, em diversas declarações, aparentaram confundir o imóvel objeto destes autos com aquele onde a Requerente reside atualmente, igualmente situado em Vilamoura.
29. Tudo visto, e sendo claro para este Tribunal que a Requerente não conseguiu provar que o Imóvel Adquirido tenha sido afetado à sua habitação própria e permanente, não se verificam os vícios assacados aos atos de indeferimento e de liquidação em causa, posto que não se encontravam reunidos os pressupostos legais para a aplicação da exclusão de tributação por reinvestimento prevista no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS, mostrando-

se por isso prejudicada a análise dos restantes pedidos (designadamente relativos a juros indemnizatórios).

- 30.** Pelo que, em consequência, decide este Tribunal Arbitral julgar improcedente o pedido arbitral.

IV. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o ato de indeferimento da reclamação graciosa que incidiu sobre o ato de liquidação de IRS n.º 2022..., relativa ao ano de 2020, no montante de € 33.328,87, e bem assim, a mencionada liquidação de imposto e, em consequência, decide-se condenar a Requerente nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 33.328,87 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.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar a 100% 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, 9 de janeiro de 2026

O Árbitro,

(João Taborda da Gama)