

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 790/2025-T

Tema: IRS; Mais Valias Imobiliárias; Prazo de Reinvestimento; Dever de revogação

SUMÁRIO:

- I.** A manifestação da intenção de reinvestir o valor de realização decorrente da alienação de imóvel destinado a habitação própria e permanente, vertida em declaração de substituição tempestivamente apresentada, satisfaz a exigência constante do artigo 10.º, n.º 5, alínea c), do Código do IRS, que exige apenas essa mesma manifestação e que é um critério prévio à questão de saber se o reinvestimento que veio a ser concretamente efetuado cumpriu com os requisitos legais.
- II.** Configura ilegalidade da liquidação a vigência desta em contradição com o disposto no artigo 10.º, n.º 5, alínea c), do Código do IRS quando, após a sua emissão, o sujeito passivo manifesta tempestivamente a intenção de reinvestir o valor de realização, considerando que, ao abrigo do artigo 76.º, n.º 4, do Código do IRS, recaía sobre a AT o poder-dever de revogar ou corrigir a liquidação oficiosa de IRS que tributava a mais-valia imobiliária se entretanto passou a verificar-se o pressuposto da exclusão de tributação ao abrigo da referida alínea c), do n.º 5, do artigo 10.º do Código.
- III.** Neste tipo de casos, a manutenção, pela Administração Tributária, de liquidação, que desconsidera novos factos, comunicados pelos sujeitos passivos por meio da entrega de declaração de substituição, configura erro imputável aos serviços para efeitos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, conferindo direito ao pagamento de juros indemnizatórios sobre o imposto indevidamente pago.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. **A...**, contribuinte fiscal número ... e mulher, **B...**, contribuinte fiscal n.º ... (doravante, os “**Requerentes**”), vieram 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 do ato de indeferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2020..., proferido pela Diretora de Finanças de Lisboa, sobre a liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “**IRS**”) com o n.º 2019..., de 4 de dezembro de 2019, relativa ao ano de 2018, da qual resulta um montante a pagar de € 52.044,25, e a anulação parcial do próprio ato de liquidação e bem assim, que se determine a condenação da Requerida na restituição do imposto pago, no pagamento de juros indemnizatórios e no pagamento das custas do processo.
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 10 de novembro de 2025, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 17 de dezembro de 2025, tendo junto o processo administrativo instrutor em 23 de dezembro de 2025.

-
5. Analisados preliminarmente os autos, foi proferido, em 22 de janeiro de 2026, despacho arbitral ao abrigo dos princípios do inquisitório, da livre determinação das diligências de prova, do contraditório e de condução do processo consagrados no artigo 16.º, alínea a), c) e e), e 19.º, do RJAT, convidando os Requerentes a produzir prova adicional de alguns dos factos alegados e dando à Requerida a possibilidade de contraditório.
 6. Na sequência de tal despacho, vieram os Requerentes arrolar duas testemunhas, as quais foram inquiridas na reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, que se realizou a 16 de março de 2026.
 7. Os Requerentes alegam, em síntese, que:
 - 7.1. Manifestaram tempestivamente a intenção de reinvestir o valor de realização resultante da alienação de outro imóvel destinado a habitação própria e permanente e que à data da liquidação impugnada (4.12.2019), o prazo legal de 36 meses para reinvestimento não havia decorrido;
 - 7.2. Afetaram o imóvel adquirido a habitação própria e permanente;
 - 7.3. Encontram-se impossibilitados do pleno gozo do imóvel devido aos defeitos estruturais do mesmo;
 - 7.4. Todas as despesas que declararam – mediação e SISA – devem ser consideradas integralmente dedutíveis.
 8. A Requerida opõe-se integralmente ao pedido, essencialmente alegando que o imóvel adquirido não foi afeto a habitação própria e permanente e, quanto à despesa com SISA, declara não saber se a mesma foi ou não paga, por não ter sido apresentado suporte documental.

II. SANEAMENTO DO PROCESSO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão

devidamente representadas. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que obstem ao conhecimento do mérito da causa, pelo que se impõe proferir decisão sobre o mesmo.

III. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

1. Em abril de 2003, os Requerentes adquiriram o imóvel sito na Rua..., ..., ...-... Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia ..., pelo valor de €232.524,52 – facto constante do Processo Administrativo junto pela Requerida, p. 312 e ss. e não controvertido).
2. Entre 3.3.2016 e 27.12.2018, a morada fiscal dos Requerentes estabeleceu-se na Rua, ...-... Lisboa, correspondendo o referido imóvel à sua habitação própria e permanente (doravante, “HPP”) – facto não controvertido.
3. Em 27.12.2018, os Requerentes alienaram o imóvel referido em 1. e 2. pelo valor de €425.000,00 – facto admitido por acordo.
4. Em 30.06.2019, os Requerentes submeteram a declaração Modelo 3 de IRS respeitante ao ano de 2018, com os anexos A, B e H, sem incluírem o Anexo G relativo às mais-valias imobiliárias – facto admitido por acordo.
5. Em 3.7.2019, no âmbito do processo de divergências n.º ..., os Requerentes foram notificados pela Autoridade Tributária para procederem à correção da declaração Modelo 3, com a inclusão do Anexo G respeitante à alienação do imóvel – facto não controvertido e referido em especial no artigo 12.º da Resposta.
6. Não tendo os Requerentes dado cumprimento à notificação referida em 5., a Autoridade Tributária procedeu, em 27.11.2019, à recolha oficiosa da declaração n.º..., acrescentando o Anexo G com os seguintes elementos: Valor de Realização = €425.000,00; Valor de

Aquisição = €136.196,88; Despesas e encargos = €0,00; sem qualquer indicação de intenção de reinvestimento – facto admitido por acordo.

7. Em 4.12.2019, a Autoridade Tributária emitiu a liquidação de IRS n.º 2019-..., relativa ao ano de 2018, no valor de €53.385,22, acrescida de juros compensatórios no valor de €877,55, perfazendo o montante total de €54.262,77 – facto não controvertido e comprovável no Documento n.º 2 junto ao PPA.
8. Em 27.02.2020, os Requerentes submeteram uma declaração de substituição da Modelo 3 de IRS de 2018, com o n.º ...-2018-..., incluindo o Anexo G com os seguintes elementos: Valor de Realização (2018/12) = €425.000,00; Valor de Aquisição (2003/04) = €232.524,52; Despesas e encargos = €18.612,56 – facto admitido por acordo;
9. Nessa declaração, manifestaram a intenção de reinvestir o valor de €200.000,00 do valor de realização na aquisição de outro imóvel destinado a habitação própria e permanente – facto admitido por acordo.
10. A declaração de substituição referida em 8. e 9. foi apresentada tempestivamente – facto admitido por acordo, sendo expressamente reconhecido pela Requerida no deferimento parcial da reclamação graciosa.
11. Em 11.03.2020, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação, à qual foi atribuído o n.º ...2020... – facto admitido por acordo.
12. Em 18.11.2022, os Requerentes adquiriram a fração autónoma designada pela letra C, correspondente ao 1.º andar do prédio urbano sito nos n.ºs ... e ... da Rua... , freguesia de ..., Lisboa, inscrita na matriz predial urbana sob o artigo ..., pelo valor de €282.500,00 (a “**Fração Adquirida**”) - facto não controvertido.
13. Na escritura pública de aquisição da Fração Adquirida, consta expressamente que o imóvel se destina a habitação própria e permanente dos Requerentes – facto provado através do Documento n.º 5 junto ao PPA.

-
- 14.** Para efeitos da aquisição referida, os Requerentes contraíram empréstimo bancário junto do Banco BPI, ao abrigo do Regime Geral do Crédito à Habitação, no montante de €97.000,00 – facto provado através do Documento n.º 5 junto ao PPA.
 - 15.** Os Requerentes solicitaram ao Serviço de Finanças de Lisboa ..., para efeitos da celebração da escritura pública da aquisição da Fração Adquirida, a emissão de Guias de IMT e de IS, indicando expressamente que o imóvel se destinava a habitação própria e permanente – facto provado pelo Documento n.º 6 junto ao PPA e não impugnado.
 - 16.** A Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ... emitiu as guias referidas em 15., informando que os Requerentes não poderiam beneficiar da taxa reduzida correspondente à habitação própria e permanente, em virtude de não terem a sua situação tributária regularizada – facto provado pelo Documento n.º 6 junto ao PPA e não impugnado.
 - 17.** Os Requerentes manifestaram intenção de reinvestir, dentro do prazo legal, relativamente ao imóvel que constituía habitação própria e permanente – facto admitido por acordo e expressamente referido na Resposta da Requerida (Artigo 51.º).
 - 18.** Por força do disposto no n.º 6 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023 (Programa Mais Habitação), o prazo de 36 meses para reinvestimento do valor de realização foi suspenso por dois anos, retroativamente, estendendo-se até 27.12.2023 (facto de conhecimento officioso).
 - 19.** Em 19.2.2024 os Requerentes alteraram o seu domicílio fiscal para a Fração Adquirida – admitido por acordo.
 - 20.** Os Requerentes nunca chegaram a habitar a Fração Adquirida – facto admitido por acordo.
 - 21.** Desde que foi adquirida, a referida Fração não reunia condições de habitabilidade, apresentando defeitos estruturais graves ao nível do comportamento estrutural e estabilidade, vulnerabilidade sísmica, deformações, fissuras, infiltrações, bolores e falta de conclusão de redes de infraestruturas – factos provados por depoimentos de ambas as testemunhas e Documentos n.ºs 3 e 4 juntos ao PPA.

22. Os Requerentes comunicaram os defeitos da Fração Adquirida aos anteriores proprietários desde finais de 2022, através de comunicações iniciais trocadas entre os advogados de cada uma das partes, e formalmente em 5 de setembro de 2023, tendo os anteriores proprietários assumido parte da responsabilidade pela execução dos trabalhos de eliminação de alguns dos defeitos, situação que permanecia por solucionar à data da reunião realizada ao abrigo do artigo 18.º do RJAT – facto provado pelos Documentos n.º 4 e 7 juntos ao PPA bem como por prova testemunhal.
23. Em 27.3.2025, foi proferido projeto de decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa referida em 11, no qual se aceitou a dedução de despesas de mediação imobiliária e tendo o projeto sido remetido aos Requerentes em 31.3.2025 – facto não controvertido.
24. Em 21.4.2025, os Requerentes exerceram o direito de audição prévia, juntando sete documentos – facto não controvertido.
25. Em 27.5.2025, foi proferida decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, tendo sido anulado o valor de €2.218,52, mantendo-se a liquidação no remanescente – facto não controvertido.
26. Os Requerentes foram notificados da decisão da reclamação em 2.6.2025, através do Ofício n.º ..., de 28.05.2025 – facto não controvertido.
27. Em 1.9.2025, os Requerentes apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral - facto não controvertido.
28. Em fevereiro de 2026, parte do teto da cozinha da Fração Adquirida desabou em consequência de condições climáticas adversas, com entrada de água no interior da fração – facto provado por prova testemunhal e pelas fotografias juntas aos autos com as Alegações dos Requerentes.
29. A Fração Adquirida não reúne, no seu estado atual, as condições necessárias à emissão ou atualização da licença de utilização para habitação, conforme decorre do relatório técnico

junto como Documento n.º 3 (que conclui que a fração “*não deverá ter a licença de utilização atualizada*”) e dos depoimentos prestados em sede de inquirição de testemunhas.

A.2. Factos dados como não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

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

1. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de 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 (*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).
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 (*cf.* 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, os elementos de conhecimento oficioso, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, bem como os depoimentos de testemunhas que foram considerados credíveis e coerentes por este tribunal, 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.

IV. DO DIREITO

1. A questão central a decidir no presente processo consiste em saber se a liquidação oficiosa de IRS n.º 2019..., de 4.12.2019, relativa ao ano de 2018, poderia manter-se na ordem jurídica após a entrega da declaração de substituição que consubstanciava, em prazo, manifestação de uma intenção de reinvestimento do valor de realização obtido pela alienação do imóvel que constituía habitação própria e permanente dos Requerentes.
2. Conforme resulta da matéria de facto provada, os Requerentes alienaram, em 27.12.2018, o imóvel sito na Rua ..., n.º..., ..., Lisboa, que constituía a sua habitação própria e permanente, pelo valor de €425.000,00, sendo certo que não declaram tal venda na declaração de IRS relativa ao exercício de 2018 que originalmente apresentaram e que a liquidação aqui em causa foi oficiosamente emitida por força dessa omissão.
3. Importa precisar, a título preliminar, que a liquidação impugnada foi inicialmente emitida no valor total de € 54.262,77 (correspondendo € 53.385,22 a imposto e € 877,55 a juros compensatórios) e que, no âmbito da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, foi objeto de anulação no montante de € 2.218,52, mantendo-se em vigor o remanescente de € 52.044,25, que constitui o objeto do presente processo arbitral.
4. Sucede que, na declaração de substituição apresentada em 27.02.2020 – que a própria Requerida reconhece ser tempestiva – os Requerentes manifestaram a intenção de reinvestir € 200.000,00 do valor de realização na aquisição de outro imóvel destinado a habitação própria e permanente, ao abrigo do regime previsto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS.
5. Ora, nos termos do artigo 59.º, n.º 3, alínea b), II, do CPPT, as declarações de substituição apresentadas fora do prazo legal de entrega, mas dentro do prazo de reclamação graciosa previsto no artigo 70.º do CPPT, são consideradas para efeitos de determinação da matéria tributável. Mais estabelece o n.º 5 do mesmo artigo 59.º que as declarações de substituição apresentadas naquelas condições «se convolam em reclamação graciosa», pelo que, em

rigor, os Requerentes nem precisavam de ter apresentado uma reclamação graciosa formal, como vieram a fazer.

6. A própria Requerida reconhece expressamente que esta declaração de substituição foi apresentada em tempo, para os efeitos do artigo 59.º, n.º 3, alínea b), II, do CPPT.
7. Assim, existindo uma declaração de substituição tempestiva e válida, na qual os Requerentes manifestaram a intenção de reinvestir o valor de realização, o rendimento auferido pelos sujeitos passivos passou a enquadrar-se no regime previsto no artigo 10.º, n.º 5, alínea c), do Código do IRS, ficando, por isso, excluída a sua tributação.
8. Com efeito, a alínea c) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS estabelece que a intenção de proceder ao reinvestimento deve ser mencionada na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação, devendo ser indicado na mesma, quando o reinvestimento ainda não tiver sido concretizado, o valor que o sujeito passivo pretende reinvestir,
9. No caso em apreço, a 4.12.2019, data de emissão da liquidação oficiosa, os Requerentes ainda não haviam manifestado a intenção de reinvestir, não estando por isso, na altura, reunidos os pressupostos para a aplicação do regime previsto no artigo 10.º, n.º 5, alínea c), do Código do IRS, mas antes o previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma.
10. E, portanto, é inequívoco que, à data da sua emissão, a liquidação constituía um ato administrativo válido, como postulado pelo princípio geral de direito administrativo conhecido como *tempus regit actum* e nos termos do qual a validade de um ato é aferida no momento da sua prática, não podendo a mesma ser posta em causa pela ocorrência de factos posteriores.
11. Entendimento que tem sido, aliás, acolhido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente no Acórdão C-449/98 P, no qual o mesmo decidiu que “(...) *no âmbito de um recurso de anulação nos termos do artigo 173.º do Tratado, a legalidade do acto impugnado deve ser apreciada em função dos elementos de facto e de direito existentes na*

data de adopção do acto (v. acórdão de 7 de Fevereiro de 1979, França/Comissão, 15/76 e 16/76, Colect. 1979, p. 145, n.º 7)”.

- 12.** Contudo, a referida declaração de substituição não deixou de produzir efeitos.
- 13.** Pelo contrário, desencadeou, na esfera da AT, um dever de anular a liquidação impugnada, ao abrigo do artigo 76.º, n.º 4, do Código do IRS, posto que tal liquidação já não se conformava com a realidade jurídica,
- 14.** E isto porque a declaração de substituição criou um novo circunstancialismo consubstanciado na atempada manifestação de intenção de reinvestimento, passando, portanto, a estar cumprido o requisito da norma constante da alínea c), do n.º 5, do artigo 10.º, do Código do IRS, que é apto a gerar a exclusão da tributação da mais-valia enquanto estiver em curso o prazo de reinvestimento, e gerando desse modo o mencionado dever de anulação.
- 15.** Neste sentido, veja-se o entendimento de JOSÉ ROBIN DE ANDRADE no sentido de que “[...] *a cessação dos pressupostos não pode determinar a invalidade sucessiva do acto administrativo na medida em que sempre se tem entendido que a aferição da legalidade e da validade dos actos administrativos se deve reportar ao momento da sua emanação*”. Mas, “(...) *a lei determina que certo acto administrativo só pode ser praticado no caso de certos pressupostos se verificarem, e não deve ser praticado no caso de um desses pressupostos se não verificar, esta última parte do preceito impõe igualmente que a cessação de um dos pressupostos exigidos por lei para a emanação do acto e para a subsistência dos seus efeitos, invista a autoridade administrativa na obrigação de revogar o acto praticado*” (in *A Revogação Dos Atos Administrativos*, Coimbra Editora, 2.ª Ed., p. 194).
- 16.** Ora, no caso em apreço, deve aplicar-se um raciocínio semelhante: tendo passado a verificar-se um pressuposto fático-jurídico – a manifestação de intenção de reinvestimento – que determina a aplicação de uma norma distinta da que foi aplicada à data da prática do

ato, e resultando da lei (concretamente do artigo 76.º, n.º 4 do Código do IRS) o dever de correção, devia a AT ter anulado o ato praticado.

17. E isto porque, na verdade, a liquidação passou a ser desconforme com o bloco legal aplicável à situação, uma vez que, na mecânica normal de aplicação do n.º 5, do artigo 10.º, do Código do IRS, se os Requerentes tivessem manifestado logo a intenção de reinvestimento aquando da entrega da declaração de IRS original, a liquidação não teria sido validamente emitida se incluísse a tributação da mais-valia.
18. Tendo sido manifestada a intenção de reinvestimento tardiamente face ao prazo regular, mas ainda assim em prazo nos termos da lei, a liquidação passou a violar o artigo 10.º, n.º 5, alínea c), dado que foi mantida em vigor mesmo estando cumpridos os pressupostos da exclusão de tributação.
19. Assim, encontrando-se a liquidação em vigor em contradição com o disposto naquela norma e não tendo a AT anulado a liquidação de *motu proprio*, em violação direta da regra de exclusão de tributação, mesmo depois de instada através de reclamação graciosa formal que teve oportunidade de deferir integralmente, é manifesto que tem este tribunal de declarar a ilegalidade da liquidação impugnada na medida em que se encontra em vigor contrariando lei expressa (v.g. o artigo 10.º, n.º 5, alínea c), do Código do IRS) , e bem assim do ato de deferimento parcial da reclamação graciosa que a manteve quando já havia nascido um dever de anulação, por violação de lei, *maxime* do disposto nos artigos 76.º, n.º 4 e 10.º, n.º 5, alínea c), do Código do IRS.
20. Em idêntico sentido, ainda que com contornos factuais diversos e inerente diferente fundamentação jurídica, foram já proferidas as decisões arbitrais tiradas nos processos n.ºs 580/2023-T e 915/2023-T, nas quais se decidiu que a emissão de liquidação de imposto antes de decorrido o prazo para reinvestimento, quando o contribuinte manifeste tempestivamente essa intenção, configura ilegalidade da liquidação.

-
21. Também a jurisprudência não arbitral tem decidido que, perante a apresentação de uma declaração de substituição tempestiva, a liquidação deve ser anulada, com base nos novos elementos declarados (naturalmente sendo essa a consequência dos elementos alterados).
22. Alinhando pelo mesmo diapasão, exemplificativamente, veja-se o Acórdão do TCA Sul de 3 de dezembro de 2015, proferido no processo n.º 07421/14, a propósito da tributação de rendimentos da categoria B, no qual se decidiu que “(...) *situando-se a apresentação da declaração de substituição identificada no n.º.11 do probatório, dentro do prazo de caducidade previsto no art.º.45, n.º.1, da L.G.T. (cfr.art.º.76, n.º.4, do C.I.R.S.), atento tudo o aludido supra, deve o Tribunal ordenar a anulação parcial da liquidação oficiosa identificada no n.º.3 da matéria de facto [...]*”.
23. E, ainda, o Acórdão do mesmo TCA Sul, de 19 de outubro de 2023, proferido no processo n.º 767/05.0BESNT, a propósito da tributação em sede de IVA, no qual se declarou que “[r]estringidos os casos de liquidação oficiosa às situações em que falte a declaração, nada obsta à entrega da declaração de substituição, dentro do prazo de reclamação graciosa, para correcção de erros e omissões (praticados na declaração a substituir e constatados no procedimento de análise interna), imputáveis ao sujeito passivo de que resulte imposto inferior ao liquidado, ainda que tenha havido lugar a liquidação adicional em procedimento instaurado oficiosamente por factos tributários omitidos à declaração (art.º 59/7 do CPPT). Assim, a decisão da AT de não aceitar a declaração de substituição entregue pelo sujeito passivo, no prazo de reclamação graciosa, para correcção das inexactidões praticadas na declaração primária enferma do vício de violação de lei por erro nos pressupostos, sendo de anular as liquidações impugnadas na parte relativa a “imposto não autoliquidado pelo sujeito passivo”, no montante de 21.768,85€ (cf. correcções do anexo I ao RIT, fls.44 do apenso de reclamação)”.
24. E, por fim, o Acórdão do STA de 5 de dezembro de 2018, proferido no processo n.º 0220/11.2BEVIS 0286/18, a propósito da falta de entrega de uma declaração de IRS, no

qual claramente se defendeu que “[...] se após a declaração oficiosa o(a) contribuinte fez uso atempado da possibilidade que lhe conferia o artº 76º nº 4 do CIRS e apresentou a declaração modelo 3 de IRS, esta declaração ainda que não gozasse da presunção de veracidade não podia ser totalmente ignorada na sua substância. c) O princípio da tributação do rendimento real impunha a sua apreciação e aconselhava a realização de inspeção perante os elementos supervenientes que foram apresentados e que por não gozarem já da presunção de veracidade, estavam sujeitos a livre apreciação e confirmação pela AT. d) Não o tendo feito, resultou a ocorrência de evidente excesso de quantificação de rendimentos que influenciou a liquidação oficiosa agora questionada a qual não se pode manter.”

- 25.** Finalmente, quanto ao argumento avançado pela Requerida (artigos 76.º a 78.º da Resposta) no sentido de que, tendo a Fração Adquirida sido adquirida em compropriedade, o reinvestimento apenas poderia operar na proporção da quota-parte de cada um dos Requerentes, importa salientar que o regime de exclusão de tributação previsto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS não exige que a aquisição do novo imóvel seja efetuada a título individual ou exclusivo pelo sujeito passivo, podendo o reinvestimento ser realizado, designadamente, através do regime da compropriedade, desde que o imóvel adquirido tenha a mesma destinação a habitação própria e permanente – neste sentido, *cf.* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de novembro de 2018 proferido no processo n.º 01077/11.9BESNT.
- 26.** Acresce que, no caso dos autos, a aquisição foi realizada conjuntamente por ambos os Requerentes, cônjuges entre si e integrando o mesmo agregado familiar, não se verificando qualquer obstáculo à plena consideração do valor reinvestido.
- 27.** Termos em que se conclui que a liquidação de IRS n.º 2019..., de 04.12.2019, relativa ao ano de 2018, e, porque não a anulou, o ato de deferimento parcial da reclamação graciosa apresentada contra a mencionada liquidação, padecem de ilegalidade, por violação direta do poder-dever de correção contido no artigo 76.º, n.º 4 do Código do IRS, dos princípios

da legalidade da atuação administrativa e da prossecução do interesse público, patentes nos artigos 3.º e 4.º do CPA, e da norma resultante do artigo 10.º, n.º 5, alínea c) do Código do IRS, pelo que decide este tribunal anular tais atos nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do CPA.

- 28.** Por força desta decisão, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões e pedidos subsidiários deduzidos pelos Requerentes.
- 29.** Não obstante, sempre se diga, *obiter dictum*, que os Requerentes adquiriram, dentro do prazo legal (considerando a suspensão de dois anos determinada pelo n.º 6 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023), um imóvel que se destinava a constituir a sua HPP, tendo a impossibilidade de efetiva afetação no prazo de 12 meses previsto na alínea a) do n.º 6 do artigo 10.º do CIRS ficado a dever-se a circunstâncias objetivas não imputáveis aos mesmos.
- 30.** Designadamente, conforme resultou demonstrado pela prova documental e testemunhal produzida nos autos, o imóvel adquirido pelos Requerentes padecia de graves defeitos estruturais (deformações, fissuras frequentes, anomalias da construção, infiltrações, falta de conclusão de redes de infraestruturas, alteração das condições de apoio dos vigamentos pela remoção dos paramentos interiores, vulnerabilidade sísmica) que impediam a sua habitação em condições de segurança e salubridade, tendo até ocorrido, já no decurso do presente processo arbitral, o desabamento parcial do teto da fração.
- 31.** Ora, a jurisprudência dos tribunais superiores (por exemplo nos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo proferidos nos processos n.ºs 0164/13.3BEALM e 0482/11.5BELRS, em 17 de fevereiro de 2021 e 26 de outubro de 2022, respetivamente, e também do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 2 de fevereiro de 2023, proferido no processo n.º 126/11.5BELRS) tem vindo a consolidar o entendimento de que a impossibilidade objetiva temporária de afetação de um imóvel a HPP, quando devidamente fundada em factos que subsumíveis a “razoável e plausível situação de vida apreciada casuisticamente” ou por motivos de segurança, integridade física e salubridade, não pode obstar à exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.

-
32. Com efeito, se a *ratio legis* do regime de exclusão de tributação por reinvestimento é facilitar a mobilidade habitacional e não onerar fiscalmente a efetivação do direito fundamental à habitação, não se compreenderia que o contribuinte de boa-fé, que cumpriu todos os requisitos materiais do regime – alienou HPP, manifestou intenção de reinvestimento, adquiriu tempestivamente outro imóvel destinado a HPP –, fosse penalizado por circunstâncias objetivas e alheias à sua vontade que o impediram de habitar efetivamente o imóvel adquirido numa determinada altura.
33. Não obstante, para efeitos do presente processo, o que releva é o facto de a liquidação oficiosa impugnada não ter sido revogada pela AT por força da entrega da declaração de substituição, como devia ter sido, independentemente de se considerar ou não que o reinvestimento concretamente efetuado cumpriu com os requisitos legais. O fundamento da anulação decidida por este tribunal é o incumprimento do dever de revogação, que é prévio à análise das condições de concretização do reinvestimento.
34. Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária que estes são devidos “*quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços do qual resultou pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.
35. No caso em apreço, ainda que a liquidação inicial não padecesse, na data da sua emissão, do vício de violação de lei aqui declarado, a manutenção do ato tributário pela Requerida após a apresentação da declaração de substituição tempestiva em 27.2.2020 tornou a liquidação desconforme com a lei aplicável, e a decisão de deferimento meramente parcial proferida em 27.5.2025, que manteve a tributação em desconformidade com o regime de reinvestimento previsto no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, configuram erro imputável aos serviços para efeitos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.
36. Os juros indemnizatórios são, assim, devidos sobre o imposto indevidamente pago, à taxa legal supletiva, contados desde a data de pagamento do imposto até à data do efetivo reembolso.

V. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, e, em consequência:

- a) declarar a ilegalidade e anular a liquidação de IRS n.º 2019..., de 4 de dezembro de 2019, relativa ao ano de 2018, da qual resulta o montante a pagar de € 52.044,25, na medida em que consubstancia a tributação da mais-valia obtida com a alienação do imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia ..., devendo a Requerida, em execução do presente julgado, proceder ao recálculo do imposto considerando o reinvestimento elegível, nos termos do artigo 10.º, n.º 5, alínea a), parte final, do Código do IRS;
- b) condenar a Requerida na restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos acima fundamentados; e,
- c) condenar a Requerida no pagamento das custas do processo, nos termos do artigo 527.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 52.044,25 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 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de maio de 2026

O Árbitro,

(João Taborda da Gama)