

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1055/2025-T

Tema: IRS- Reinvestimento de Mais – valias imobiliárias; domicílio fiscal/ habitação própria e permanente, artigo 10º do CIRS, prova da habitação própria e permanente.

SUMÁRIO

O nº 5 do artigo 10º do Código do IRS, contém uma norma de delimitação negativa da incidência sobre o valor de realização que venha a ser reinvestido, cumpridos cumulativamente, os seguintes pressupostos; (I) quer o imóvel “de partida” (alienado) quer o imóvel “de chegada” (adquirido com o reinvestimento da produto da alienação do imóvel situado em território português ou no território de outro Estado membro da EU ou (EEE) tenham como destino a habitação própria e permanente ou do seu agregado familiar); (ii) que o reinvestimento do valor de realização do imóvel “de partida” seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 posteriores contados da data da realização e que, (iii) o reinvestimento (ou a intenção de reinvestir), ainda que parcial, seja comunicada pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos respeitante ao ano de sua alienação.

DECISÃO ARBITRAL

I-RELATÓRIO

1-A..., contribuinte fiscal nº..., residente na Rua ..., ..., ...-... Odivelas (*doravante designado por Requerente ou Sujeito Passivo*) apresentou em 2025-12-04

1.

pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º, alínea a) e 10º, nº 1, alínea a) e nº 2 do Decreto Lei nº 10/2011, de 29 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*) e da Portaria nº 112-A/2011 de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de ilegalidade do ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa a que coube o nº ...2025... em, e, em consequência, a declaração de ilegalidade do ato de liquidação adicional de IRS de 2020 nº 2024... e juros compensatórios no montante global de 32.042,88 €.

2-O pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 2025-12-09, e devidamente notificado à AT.

3-Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e devidamente notificado às partes nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário, que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4- As partes foram notificadas dessa designação em 2026-01-28, não tendo manifestado vontade de recusar a designação o árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5-O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2026-02-18, de conformidade com o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 228º do Lei nº 66-B/2012 de 31 de Dezembro.

6- Devidamente notificada para tanto, através de despacho arbitral de 2026-02-18, veio a AT em 2026-03-25 apresentar a sua resposta, conjuntamente com o processo administrativo anexo.

7- Por despacho proferido em 2026-04-09 foi fixada a data para a inquirição das testemunhas.

8- Em 7 de maio de 2026 procedeu-se à inquirição das testemunhas arroladas pelo *Requerente*.

9- Na diligência referida da audição de testemunhas ocorrida da referida data, foram as partes, para além do mais, notificadas para apresentar de modo simultâneo alegações escritas,

10- Tendo sido designada como data limite para a prolação da decisão e sua notificação às partes a data prevista no nº 1 do artigo 21º do RJAT.

11- O *Requerente* apresentou em 2026-05-20 as suas alegações escritas onde, fundamentalmente renovou o argumentário, decorrente do seu pedido de pronúncia, tendo-se pronunciado sobre o prova testemunhal;

12- Por seu turno a AT nas suas alegações escritas, remetidas aos autos em 2026-05-25, reitera e reproduz a sua posição já expressa no contexto da sua resposta no presente processo, não tendo emitido qualquer juízo ou observação decorrentes da prova testemunhal produzida.

II- QUESTÃO DIRIMENDA

A questão central que é objeto do presente processo, que importa apreciar e decidir, reconduz-se, fundamentalmente, ao seguinte: (i) tributação dos rendimentos da categoria G, concretamente das mais -valias previstas na alínea a) do número 1 do artigo 10º do CIRS, (ii) ao regime de exclusão de tal tributação nas situações de reinvestimento previstas nos nº s 5 e 6 do artigo 10º do CIRS, e (iii) saber em que medida releva a identidade entre o domicílio fiscal e a habitação própria e permanente para efeitos da exclusão da tributação das mais – valias.

III- POSIÇÃO DAS PARTES

- *posição do Requerente*

A fundamentar o seu pedido, o Requerente invoca, em síntese, e com relevo para o que aqui importa, o que segue (*que se menciona maioritariamente por transcrição*)

- O presente Pedido de Pronúncia Arbitral tem por objeto imediato o indeferimento tácito da Reclamação Graciosa sobre a liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao ano de 2022, que prevê um valor a pagar de EUR 32.042,88.

- que adquiriu a 30 janeiro de 2018, por sucessão, o imóvel sito na Rua ..., correspondente à fração B, do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., da freguesia ..., e onde residiu até março de 2022.

-A 9 de março de 2022, o Requerente alienou aquele imóvel, pelo valor global de € 190.000,00,

-A 11 de março 2022, (...) adquiriu pelo valor global de € 142.500,00, o imóvel sito na Rua ..., ..., ...-... Odivelas, correspondente à fração autónoma AG, do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., da freguesia de

-O imóvel adquirido foi destinado à habitação própria e permanente do Requerente, conforme declarou no ato da compra e venda do mesmo.

_____ E pelo Segundo Contraente foi dito: _____
 _____ Que aceita a presente venda nos termos exarados e que destina a
 fracção ora adquirida, a sua **HABITAÇÃO PRÓPRIA E PERMANENTE.** _____
 Assim o acordaram. _____
 Lisboa, 11 de Março de 2022

-Na sua declaração de IRS de 2022, declarou a sua intenção de reinvestimento do valor de realização do imóvel supra mencionado, bem como o efetivo reinvestimento no ano da alienação.

5		REINVESTIMENTO DO VALOR DE REALIZAÇÃO DE IMÓVEL DESTINADO A HABITAÇÃO PRÓPRIA E PERMANENTE	
A			
AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DE OUTRO IMÓVEL, DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL E/OU RESPECTIVA CONSTRUÇÃO, OU AMPLIAÇÃO OU MELHORAMENTO DE OUTRO IMÓVEL E/OU AQUISIÇÃO DE UM CONTRATO DE SEGURO, ADESÃO INDIVIDUAL A UM FUNDO DE PENSÕES ABERTO OU CONTRIBUIÇÃO PARA O REGÍME PÚBLICO DE CAPITALIZAÇÃO (art.º 10.º, n.ºs 5, 6, 7 e 9 do CIRS)			
Ano	5001	2022	Campo do quadro 4
	5002	4001	5003
	5004		
INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO		INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO	
5005	Valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem referido no campo 5002, 5003 ou 5004	0,00	5025
5006	Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito) na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e/ou respectiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel	150.000,00	5026
5012	Valor de realização que pretende reinvestir na aquisição de um contrato de seguro ou de uma adesão individual a um fundo de pensões aberto, ou ainda para contribuição para o regime público de capitalização		5036
REINVESTIMENTO EFETUADO		REINVESTIMENTO EFETUADO	
NA AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DE OUTRO IMÓVEL, DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL E/OU RESPECTIVA CONSTRUÇÃO, OU AMPLIAÇÃO OU MELHORAMENTO DE OUTRO IMÓVEL		NA AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DE OUTRO IMÓVEL, DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL E/OU RESPECTIVA CONSTRUÇÃO, OU AMPLIAÇÃO OU MELHORAMENTO DE OUTRO IMÓVEL	
ANTES DA ALIENAÇÃO		ANTES DA ALIENAÇÃO	
5007	Valor de realização reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito)		5027
APÓS A ALIENAÇÃO		APÓS A ALIENAÇÃO	
5008	Valor de realização reinvestido no ano da alienação (após a data de alienação - sem recurso ao crédito)	150.000,00	5028
5009	Valor de realização reinvestido no primeiro ano seguinte (sem recurso ao crédito)		5029
5010	Valor de realização reinvestido no segundo ano seguinte (sem recurso ao crédito)		5030
5011	Valor de realização reinvestido no terceiro ano seguinte dentro dos 36 meses (sem recurso ao crédito)		5031

-No entanto, a Autoridade Tributária veio corrigir aqueles valores, com o argumento de que o não afetou o imóvel adquirido à sua habitação no prazo legalmente previsto, e que por isso não se demonstrou o reinvestimento, o que não corresponde à realidade, conforme se demonstra de seguida.

-A partir da data de aquisição do imóvel sito Rua ..., ... Em Odivelas que o Requerente passou a habitá-lo de forma permanente.

-Exemplo dessa mudança são as obras de melhoramento, no valor de € 7.470,00, que levou a cabo no imóvel,

-(...) Celebrou igualmente contratos de fornecimento de água, eletricidade e telecomunicações, recebendo as faturas correspondentes, com consumos registados desde o mês de abril de 2022.

-Ainda neste contexto procedeu à alteração da sua morada no Cartão do Cidadão junto dos Serviços do Registo Civil, a 10 de maio de 2022, cf.

-Todavia, por desconhecimento, não validou a mesma, pelo que não produziu os efeitos pretendidos pelo si pretendidos

-Procede ainda o Requerente à interpretação do conceito de habitação, convocando em abono da sua tese jurisprudência provinda quer do TCA Sul quer do Supremo Tribunal Administrativo, concluindo o seu pedido de pronúncia arbitral, pugnando pela *“procedência, por provado e fundado pelos termos e fundamentos expostos, o presente pedido de pronúncia arbitral, anulando-se o acto de liquidação de IRS nº 2024..., relativo ao ano de 2022, que prevê um valor a pagar de Eur 32.042,88, tudo com as necessárias consequências legais.”*

- posição da Requerida

Como referido, em 2026-03-25, a Autoridade Tributária e Aduaneira, procedeu à junção da sua resposta, donde se destaca, sinteticamente, e com relevância o seguinte, *(que de igual modo se menciona por transcrição)*;

“No seguimento da formação do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa, instaurada a 5 de maio de 2025, e que tem por objeto a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024..., relativa ao ano de 2022, que prevê um valor a pagar de EUR 32.042,88

“(…) vem, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em conjugação com o disposto no artigo 99.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, apresentar PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL”,

-A matéria relativamente à qual foi suscitada a apreciação do Tribunal Arbitral, reporta-se aos requisitos referentes ao reinvestimento do valor de realização previstos nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10º do Código do IRS, mais concretamente, a afetação do imóvel adquirido a habitação própria e permanente.

(…) está em causa, no presente caso, é o conceito de habitação própria e permanente do sujeito passivo.

-O conceito de residência habitual deve ser interpretado no contexto em que se insere, ou seja, o artigo 16º do Código do IRS deve ser lido como um todo.

-A residência habitual é, assim, igualmente um critério fáctico determinado pela permanência regular (habitual) numa determinada habitação e onde, como tal, se presume ter organizada a sua vida.

“(..)” domicílio fiscal e habitação própria e permanente são conceitos que traduzem realidades diferentes que se podem assim caracterizar: O domicílio fiscal corresponde ao lugar da residência habitual do contribuinte que funciona como sua sede para efeitos jurídico-fiscais, nomeadamente para qualquer tipo de contacto necessário com a administração fiscal; A residência própria e permanente traduz a ligação que uma pessoa tem com um local onde habita, reside ou vive e frequenta, realidade que se consubstancia na utilização de um local onde se confeccionam refeições, se recebem e se confraterniza com amigos, onde se praticam atos de higiene, e se dorme, tudo com alguma regularidade.

-Apesar disso, o n.º 12 do artigo 13º do Código do IRS, estabelece que o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário.

-Sendo certo que o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente e, em princípio, este coincide com o local da residência habitual (art.º 19º LGT), não se encontra no texto da lei a exigência desta coincidência.

-Mais especificamente, entende-se dever este (o centro essencial da vida pessoal e familiar dos contribuintes e ou do seu agregado) assumir-se enquanto **local onde seja organizada as condições da vivência normal**, envolvendo pois alguma permanência e habitualidade, bem como alguma continuidade, passíveis de serem aferidos a partir de parâmetros físicos dessa vivência (assim a tomada de refeições, a pernoita...) mas também em termos sociais e de sociabilização, bem como no quadro das interligações jurídicas por referência a esse centro habitacional (como seria os seguros, as contas bancárias...), o que, claramente, pode por vezes não se esgotar apenas na domiciliação fiscal, razão pela qual se admite a prova desta discrepância.

(...) para efeitos de exclusão da tributação de mais valias imobiliárias por reinvestimento num outro ao abrigo do regime do art.º 10, n.º 5 CIRS, ambos os bens imóveis têm de ser destinados a HPP e se a domiciliação fiscal apenas permite uma mera presunção, passível de elisão, sublinha-se que nos encontramos perante um regime de destrição e favorecimento de alguns contribuintes.

(...) dos elementos constantes nos autos (bem como nas bases de dados da Autoridade Tributária), não se retira que a habitação própria e permanente passou a ser no imóvel adquirido em 2022.

(...) sendo a exceção a exclusão de tributação (a regra é a tributação), só estando cumpridos os requisitos de verificação dessa exclusão é que a mesma pode operar.

-No caso em análise, a habitação própria e permanente não passou a ser no imóvel adquirido em 2022.

-Logo, não estando a situação aqui em análise excluída de tributação, então caímos no âmbito da regra geral prevista no Código do IRS, ou seja, a tributação dos ganhos com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

-É certo que o Requerente, para efeitos de comprovação de que o imóvel adquirido em 2022 foi afeto a habitação própria e permanente, veio juntar faturas de consumos de água, energia e telecomunicações.

-Contudo, o simples facto de ter havido consumos dos referidos bens no imóvel adquirido em 2022 não faz com que tenha sido o requerente (e/ou o seu agregado familiar) a efetuar esses consumos.

-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 familiar.

-Face ao exposto supra, isto é, o não cumprimento dos requisitos previstos nos números 5 e 6 do artigo 10º do Código do IRS, não pode considerar-se ter existido reinvestimento na compra do segundo imóvel.

-

-Vem, por fim, o Requerente, solicitar a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, anulando-se o ato de liquidação (melhor identificado nos autos) relativo a 2022, tudo com as necessárias consequências legais.

Depreende-se da expressão "com as necessárias consequências legais" a restituição do montante indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios.

-Ora, não resulta do alegado pelo Requerente, nem dos documentos juntos ao PPA ou em posse da Autoridade Tributária que lhe assista razão no pedido (tal como exposto supra).

-Por isso, nada haverá a ordenar para efeitos de reembolso. Improcede assim, também nessa parte, o pedido do requerente.

-Se assim não for entendido (o que só por mera hipótese se coloca), por consulta ao sistema informático das execuções fiscais, verifica-se que, por falta de pagamento voluntário, foi instaurado o processo n.º ...2025... .

-Mais se verifica que o total da quantia exequenda e acrescidos é de 31.205,82 € e que apenas foram pagos acrescidos no montante de 1.259,38 € (estando ainda em dívida o montante de 29.946,44 €).

-Como tal, e sem conceder em todo o exposto, caso o pedido de anulação da liquidação impugnada viesse a obter deferimento, o que não se concede, apenas haveria que devolver o montante pago até à decisão (neste momento o montante pago é 1.259,38 €).

-Conforme explanado supra, e face ao entendimento de que o pedido não deverá ser deferido, a atuação da Autoridade Tributária não merecerá qualquer juízo de censura.

-(...) não se reconhece, no caso em análise, qualquer erro imputável aos serviços.

-Assim, tendo o apuramento do imposto sido o correto (salvo melhor opinião em contrário), da liquidação não resultou pagamento superior ao legalmente devido.

-Deve improceder, pois, também este pedido do Requerente.

-Sem conceder, e na eventualidade de assim não vir a ser entendido, dando-se provimento ao pedido de pronúncia arbitral, o valor sobre que incidiria o pagamento de juros indemnizatórios seria aquele que estiver pago até à decisão (neste momento o montante pago é 1.259,38 €).

IV-SANEAMENTO

a. O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído nos termos do disposto nos artigos 2º, nº 2, alínea a), 5º e 6º do RJAT,

b. As partes têm personalidade e capacidade judiciária, e estão devida e legalmente representadas (artigos 3º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (ex vi artigo 29º, nº 1, alínea a) do RJAT),

c. A ação é tempestiva, tendo o pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo referido no artigo 10º, nº 1 do RJAT,

d. O processo não enferma de nulidades,

- e. Não foram suscitadas quaisquer exceções ou questões prévias de que deva conhecer-se,
- f. Inexistem, deste modo, quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa.

V-FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

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

- a. O Requerente adquiriu em 30/01/2018, por sucessão, o imóvel sito na Rua ... correspondente à fração B, do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia ..., e onde residiu até março de 2022;
- b. Em 9 de março de 2022, o Requerente alienou aquele imóvel, pelo valor global de 190.000,00 €;
- c. Em 11 de março de 2022, o Requerente adquiriu pelo valor global de 142.500,00 € o imóvel sito na Rua ..., ..., ...-... Odivelas, correspondente à fração autónoma AG do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de ...;
- d. No ato da escritura de compra do supra foi declarado que o mesmo se destinava a habitação própria e permanente,
- e. Na declaração de IRS de 2022, o Requerente declarou a intenção de reinvestimento do valor de realização do imóvel;
- f. Após a aquisição do imóvel supra identificado, o Requerente procedeu no mesmo obras de melhoramento no valor de 7.470,00€;

- g.** Tendo celebrado contratos de fornecimento de águas, eletricidade e telecomunicações;
- h.** Em 10 de maio de 2022 o Requerente procedeu à alteração da morada no Cartão de Cidadão, junto dos Serviços do Registo Civil ;
- i.** A AT liquidou IRS sobre uma mais valia tributável em 32.042,88 €;
- j-** O Requerente foi notificado em 2024/12-10 da liquidação de IRS nº 2024..., referente ao exercício de 2022, e da qual resultava o valor adicional a pagar a título de IRS de 28.187,93 € ;
- k.** Com data de 5 de maio de 2025 o Requerente apresentou junto do Serviço de Finança de Lisboa ..., reclamação graciosa, contra a liquidação adicional de IRS em causa nos presentes autos a que veio a caber o número ...2025...;
- l-** Até à data de apresentação do pedido de pronúncia arbitral, corrido em 2025-12-04 o Requerente não recebeu da AT qualquer pronúncia ou informação acerca da reclamação graciosa apresentada;
- j-** Para cobrança coerciva da liquidação de IRS de 2022, foi instaurado sobre o Requerente o processo executivo nº ...2025...;
- m-** Da quantia exequenda e acréscimos, nesse processo em causa o Requerente procedeu ao pagamento da quantia de 1.259,38 €;
- n-** Em 2025-12-04 o Requerente apresentou junto do CAAD pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, inexistem factos que devam considerar-se como não provados.

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

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 importem para a decisão, de discriminar a matéria aprovada da não provada (artº 123º, nº 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), e nº 3 do artº 607º do CPC *ex vi* alíneas a) e e) do artº 29º 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 da questão (ões) de direito (cfr. artº 596 do CPC, *ex vi* alíneas a) e e).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção tomada a partir do exame de avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (artº 607º, nº 3 do CPC, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 43/2013, de 26 de Junho).

Somente quando à força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecida por meios (v.g) força probatória dos documentos autênticos (cfr, artigo 351º, nº 3 do Código Civil, é que não domina o princípio da livre apreciação.

Deste modo, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do disposto no artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental junta aos autos, o PA anexo e o depoimento das testemunhas, consideram-se provados e com relevo para a decisão os factos supra elencados.

A matéria de facto foi fixada com base na convicção do tribunal ao abrigo da livre apreciação da prova, relativamente aos factos alegados pelas partes, e resultou da análise crítica dos documentos juntos aos autos pelo Requerente, do PA apenso e da prova testemunhal produzida em sede da audiência realizada em 7 de maio de 2026, cujos depoimentos foram objeto de gravação áudio, como consta da respetiva ata.

Não se deram como provadas, nem como não provadas as alegações produzidas pelas partes, e apresentadas como factos consistentes em afirmações conclusivas insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir à concreta matéria de facto consolidada.

VI- O DIREITO

Importa por ora, ainda que de forma sinóptica, convocar o enquadramento jurídico relativo à matéria que está em causa nos presentes autos.

O CIRS configura os incrementos patrimoniais como uma categoria residual, tributando somente os ganhos que não estão abrangidos nas restantes categorias.

No artigo 9º do CIRS, respeitante aos rendimentos da categoria G, agregam-se várias categorias de incrementos patrimoniais desde que não considerados rendimentos de outra categoria, as mais-valias, as indemnizações que ressarçam danos não patrimoniais, as quantias auferidas em virtude das obrigações de não concorrência, a ainda os acréscimos patrimoniais não justificados estabelecidos nos termos do(a) artigos 87º, 88º e 89ºA) da Lei Geral Tributária.

As mais-valias encontram-se casuisticamente enumeradas no artigo 10º do CIRS, podendo dizer-se que se caracterizam pela sua natureza ocasional e fortuita, e, para o que aqui releva, no que concerne à fonte do “ganho obtido” às imobiliárias, provindas de acordo com alínea a) do nº 1 do artigo 10º do CIRS da *“alienação onerosa de direitos reais sobre os bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário”*.

Sendo que o Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares não nos fornece um conceito de mais-valias, poderemos assumir que constituindo as mesmas incrementos de natureza patrimonial, *“correspondem essencialmente a ganhos resultantes de uma valorização de bens devida a circunstâncias exteriores, portanto, independentemente de uma atividade produtiva do seu titular. São ganhos trazidos pelo vento “(Windfal gains)”*¹

Relativamente ao ganho efetivo para efeitos fiscais, dir-se-á que *“mais valia é um ganho que se materializa na diferença entre o valor por que o activo entrou no património individual e o valor por que dele saiu por força de um ato de disposição ou outro facto que, segundo a lei constitua a realização da mais-valia”*

Tais ganhos, e segundo a solução tradicional no nosso ordenamento jurídico tributário só serão tributados no momento da alienação do bem, de acordo com a previsão do nº 3 do artigo 10º do CIRS, consagrando-me como princípio geral da tributação das mais- -valias, o princípio da realização.

¹ Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Almedina, 2006, página 109.

Os ganhos, para além das exceções previstas nas alíneas a) e b) do artigo 10º consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no seu nº 1: *os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previstos no nº 1, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes(...)*

Subjacente aos ganhos ocorridos com as mais-valias resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (ou ato equiparado) está a diferença entre o valor de realização ou alienação do bem ou direito em causa, e o valor de aquisição.

O nº 5 do artigo 10º do CIRS – redação ao tempo dos factos subjacentes – excluía “ *da tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificados, cumulativamente as seguintes situações:*

- a) *O Valor da 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 respectiva 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 quem neste último caso, exista intercâmbio de informação em matéria fiscal.*
- b) *O investimento previsto na alínea anterior seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data de realização.*

c) *O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimento respeitante ao ano de alienação.*”

Por seu turno, a alínea a) do nº 6, do artigo 10º do CIRS (redação ao tempo), previa como segue:

“. Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando;

- a) *Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento;*
- b) *Nos demais casos, o adquirente, não requeira a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações decorridos 48 meses desde a data da realização devendo afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização”;*

É claro na perspectiva da AT no presente contexto (como noutros de natureza similar) que, para beneficiar da exclusão de tributação previsto no nº 5 artigo 10º do CIRS, é determinante a correspondência/coincidência entre o conceito de “ **habitação própria e permanente**” do **sujeito passivo ou do seu agregado familiar**” na formulação do nº 5 do artigo 10º do CIRS, e o conceito de “**domicílio fiscal**”, que nos é fornecido pelo nº 1 do artigo 19º da Lei Geral Tributária.

Em suma, e para o que releva nos presentes autos, entende a AT, que o Requerente não procedeu (em tempo útil) à alteração do seu domicílio fiscal para o imóvel objeto do reinvestimento, daí decorrendo por consequência, que a liquidação do IRS impugnada assenta no entendimento vindo de traçar, que a expressão “habitação própria e permanente” a que se reporta o nº 5 do artigo 10º do CIRS, é a coincidente com o domicílio fiscal previsto no artigo 19º da LGT

Deixando-se nota, para se concluir neste segmento, que é extensa a jurisprudência judicial e arbitral, sobre este segmento, elege este tribunal (de entre outras decisões) o acórdão nº 103/2013-T, de 25/11/2013 (JOSÉ PEDRO CARVALHO, FERNANDO BORGES ARAÚJO, JOSÉ RODRIGO DE CASTRO) quanto à questão que igualmente subjaz nos presente autos, e que se reconduz, como assinalado, ao seguinte: deverá interpretar-se o conceito de “habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar”, na formulação do nº 5 do artigo 10º do CIRS como correspondente ao conceito de “ domicílio fiscal” com a previsão do artigo 19º da LGT ?

Temos, assim, *data maxima venia*, na decisão em apreço:

*“(...) questiona-se nos autos o significado da exigência da afectação da habitação adquirida **“habitação própria e perante do sujeito passivo ou do seu agregado familiar”** (...)*

Relativamente à questão enunciada, entende, que se deverá entender que o conceito de “habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu

agregado familiar”, se deverá interpretar como correspondente ao conceito de domicílio fiscal, definido na LG/, cujo artigo 19º/1) se pode ler :

“ 1.O domicílio fiscal do sujeito passivo, é, salvo disposição em contrário:

a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual”.

Em abono d sua tese invoca a ATA o elemento sistemático da interpretação que, reportando-se às normas da LGT relativas ao domicílio fiscal do Estatuto dos Benefícios Fiscais respeitantes à isenção do IMI (artigo 46º daquele diploma, anterior artigo 42º), atendível nos termos da alínea b) do artigo 2º da LGT, imporá a equivalência sustentada entre os referidos conceitos.”

“No mesmo sentido, ainda no entendimento da ATA, deporão exigências de segurança e certeza jurídicas, designadamente por se proporcionarem situações, como a dos autos, em que os sujeitos passivos possam beneficiar de benefícios análogos a dois prédios distintos (a isenção do artigo 10º/5 do CIRS e a do artigo 46º do EBF)”

“Conclui finalmente a AT que a posição por si sustentada não acarreta qualquer violação dos princípios de legalidade e proporcionalidade.

(...)

Entende-se que a redação do próprio artigo 10º /5 a) e b) do CIRS é suficientemente clara, não deixando lugar a grandes dúvidas.

Com efeito, e desde logo, se o legislador pretendesse que o requisito para o benefício em causa fosse o estabelecimento do domicílio fiscal no imóvel adquirido, tê-lo-ia dito expressamente, como fez no EBF.

Concede-se, contudo, que este argumento, isoladamente, pudesse conceder abertura às dúvidas, que no caso a ATA suscita.

*Contudo, uma leitura mais atenta de norma em causa, revela um detalhe adicional. O artigo 10º /5 refere-se “à habitação o própria e permanente do sujeito passivo **ou do seu agregado familiar.**”. Esta alternatividade apenas fará sentido, como se verá*

de seguida, na perspetiva de que a “habitação própria e permanente” possa não coincidir com o domicílio fiscal.

Senão vejamos:

O artigo 13º/7 do CIRS refere que “As pessoas referidas nos números anteriores não podem, simultaneamente, fazer parte de mais de um agregado familiar, **nem, integrando um agregado familiar, ser considerados sujeitos autónomos.**”. Ou seja, existindo agregado familiar, haverá um domicílio fiscal do próprio agregado familiar, que será relevante para efeitos de IRS, não podendo, pelo menos para efeitos deste imposto, o agregado familiar ter dois domicílios fiscais.

Neste contexto, a apontada referência do artigo 10º /5 do CIRS à “habitação própria e permanente do sujeito passivo **ou do** seu agregado familiar”, apenas poderá ser compreendida como tendo o sentido de a habitação própria e permanente poder divergir do domicílio fiscal.

Com efeito, e concretizando, poderá efetivamente ocorrer (ainda mais nestes tempos de elevada mobilidade geográfica, potenciada pela crise que globalmente se atravessa) que um dos membros a quem incumba a direção do agregado familiar fixa a sua “habitação própria e permanente” num local distinto da do agregado que integra.”

“(…)

Ora a expressão utilizada no artigo 10º /5 do CIRS evidencia, justamente, tal divergência.

Com efeito a referência a “habitação própria e permanente do sujeito passivo **ou do seu** agregado familiar, não deixa lugar a dúvidas. O legislador não quis dizer a “ habitação própria e permanente do sujeito passivo **ou do** agregado familiar, quis dizer “**ou do seu**”, deixando claro que a habitação própria e permanente de um sujeito passivo, que é o que releva para esse artigo, pode ser distinta da “**do seu**”

agregado familiar, quando o domicílio fiscal para efeitos de IRS pelo menos não poderá!”.

“ Por outro lado, o próprio nº 6 do mesmo artigo, sublinhado pela AT, que refere que “Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando : a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deve ser efetuado”, depõe no sentido apontado, na medida em que, reforça a necessidade de “afetação à habitação” e não de “fixação do domicílio fiscal”, o que poderia e deveria ser dito, se fosse essa efetivamente essa a intenção do legislador.

Em suma, considera-se assim que resulta, suficientemente e desde logo, do próprio artigo 10º/5 do CIRS a intenção do legislador de não equiparar os conceitos de “habitação própria e permanente e domicílio fiscal.”

Retirando-se ainda do acórdão arbitral que vimos seguindo:

“Em suma considera-se assim que resulta suficientemente e desde logo do próprio artigo 10º/5 do CIRS a intenção do legislador de não equiparar os conceitos de “habitação própria e permanente” e domicílio fiscal”

Constituindo o nº 5 do artigo 10º do CIRS uma norma de delimitação negativa de incidência, é consabido que relativamente ao imóvel de partida (o alienado) e ao imóvel de chegada (o adquirido) se verifique a mesma finalidade, qual seja, a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.

Neste sentido refere PAULA ROSADO PEREIRA ²

² *Manual de IRS*, Coimbra, Almedina, páginas 202-206 e 208.

Revertendo ao caso que subjaz nos presentes autos, e não havendo motivo para discordar do entendimento que emerge do sinalizado acórdão, somos levados a concluir, que a circunstância de o Requerente ter unicamente em.... alterado o seu domicílio fiscal decorrido mais de doze meses sobre a data de aquisição do imóvel d reinvestimento, é totalmente irrelevante no contexto da tributação em causa, considerando o que releva, é efetivamente que o Requerente/ Sujeito Passivo afete a aquisição do imóvel novo, à sua habitação própria e permanente.

A corroborar o entendimento que acaba de expor-se, e em sentido similar ao que sucede nos presentes autos, retira-se da decisão nº 32/2020-T (RAQUEL FRANCO) de 05/01/2021, proferida, sob a égide do CAAD;

“(...) A própria redação do artigo 10º/5, alíneas a) e b) do CIRS é já suficiente clara, não deixando lugar a grandes dúvidas. Se o legislador pretendesse que o requisito para o benefício em causa fosse o estabelecimento do domicílio fiscal no imóvel adquirido, tê-lo-ia escrito expressamente ao invés de se referir a outro conceito, o de “habitação própria e permanente”. Por outro lado, o nº 6 do mesmo artigo dispõe que “Não haverá luar ao benefício referido no número anterior quando: a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos doze meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efetuado”, ou seja, resulta uma vez mais a necessidade de “afetação à habitação, e não a de fixação do domicílio fiscal”. Resulta, assim, suficientemente claro que a intenção do legislador não foi a de equiparar os conceitos de “habitação própria e permanente e de

“domicílio fiscal”, no que respeita ao regime jurídico de exclusão de tributação das mais-valias imobiliárias aqui em causa(...)

De igual modo, recorta-se na decisão arbitral 331/2022, (CRISTINA ARAGÃO SEIA) proferida em 2023-02-2023, igualmente sob a jurisdição do CAAD:

“(...) Ainda que se admitisse a possibilidade de se considerar a “habitação própria e permanente” do sujeito passivo o respetivo domicílio fiscal, tal haveria de ter de se ver como uma presunção iuris tantum, que admite prova em contrário presunção essa que o Requerente teria ilidido nos presentes autos, com a prova oferecida. É que nos termos do disposto no artigo 73º da LGT, todas as presunções estabelecidas em matéria fiscal são ilidíveis (...)

Reitera-se que, constituindo o nº 5 do artigo 10º do CIRS uma norma de delimitação negativa de incidência, é consabido que relativamente ao imóvel de partida (o alienado) e ao imóvel de chegada (o adquirido) se verifique a mesma finalidade, qual seja, a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.

Concluindo-se face ao que vem de expor-se que o disposto no nº 5 do artigo 10º do CIRS não condiciona o benefício aí previsto à comunicação da alteração do domicílio fiscal ínsita no nº 3 do artigo 19º da LGT, julgando-se procedente a pretensão do Requerente.

VII-JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De conformidade ao disposto na alínea b) do artigo 24º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”* o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100º do LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 29º do RJAT), que estabelece, que a *“administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*

Embora o artigo 2º, nº 1, alíneas a) e b) utiliza a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), não fazendo o ao processo nas suas competências, os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais arbitrais tributários, sendo essa a interpretação que se harmoniza e conjuga com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual ao processo de impugnação judicial e à ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

Perante o que vem de expor-se, e face ao sentido decisório do mérito da causa já sinalizado, decide este tribunal em condenar a Requerida ao pagamento valor 1.259,38 € acrescido dos respetivos juros indemnizatórios sobre tal montante.

VIII-DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito supra expostos, decide este Tribunal Arbitral Singular em;

- (I)- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:
- (II)- anular o ato de formação de indeferimento tácito da reclamação graciosa nº ...2025...,
- (III) -declarar a nulidade do ato de liquidação adicional de IRS de 2022 nº 2024..., no valor de 32.042,88 €,
- (iv)- condenar a AT ao reembolso da quantia de 1.259,38 € paga pelo Requerente, valor sobre o qual incidirão os respetivos juros indemnizatórios.
- (v) -condenar a AT ao pagamento das custas processuais,

IX- VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao disposto nos artigos 296º, nº 1 e 2 do Código de Processo Civil, e artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, fixa-se ao processo o valor **de 32.042,88 €** (*trinta e dois mil, quarenta e dois euros e oitenta e oito cêntimos*), correspondente ao valor indicado pelo Requerente e não impugnado pela Requerida.

X- CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 1, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem e Tabela I a esta

anexa, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **1.836,00 €** (*mil oitocentos e trinta e seis euros*).

NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º nº 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo árbitro.

Vinte e seis de junho de dois mil e vinte e seis

O árbitro

(J. Coutinho Pires)