

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 157/2026-T

**Tema: IRS – Reinvestimento valor de realização – Habitação própria e permanente
– Prevalência da substância sobre a forma**

SUMÁRIO:

I – O afastamento da presunção contida no n.º 1 do art. 75º da LGT, pela regra enunciada na alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo, reclama a demonstração, pela AT, de que, as declarações são falsas, ou há indícios fundados – objetivos, sólidos e consistentes – que traduzam uma probabilidade elevada de que os documentos não titulem operações reais, a ponto de dever cessar a presunção de veracidade a favor do contribuinte.

II – A norma constante do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT é aplicável quando da prova produzida resultem fundadas dúvidas sobre a existência do facto tributário.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Catarina de Oliveira Ferreira e Paula da Silva Andrade, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º ..., e mulher B..., contribuinte n.º..., residentes na Rua ..., n.º ..., ...-... .., Trofa, vieram, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) e n.º 2, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que regula o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer contra Autoridade Tributária e Aduaneira, a constituição de

tribunal arbitral, para anulação da liquidação do IRS n.º 2022..., do período de tributação de 2018, efetuada em 2022-11-28.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 18 de fevereiro de 2026.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 8 de abril de 2026, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 28 de abril de 2026, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta a 1 de junho de 2026.

A 20 de abril de 2026, o TAC proferiu despacho que determinou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT no dia 26-06-2026.

A audiência foi realizada na data prevista e ambas as partes apresentaram alegações escritas, mantendo o que já haviam referido em sede de PPA e Resposta, adicionando considerações sobre a prova testemunhal.

II. DA POSIÇÃO DAS PARTES

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) Em 2019-05-31, os Requerentes submeteram declaração de rendimentos de 2018, identificada com o n.º ...-2018-..., com os anexos A, F, G e H, da qual resultou a liquidação de IRS n.º 2019..., com data de liquidação a 2019-05-31, e que se encontra como “Canc. Deinit. Manual”.
- b) Em 2019-06-06, a referida declaração foi substituída por declaração de substituição de rendimentos (Mod. 3), identificada com o n.º ...-2018-..., da qual resultou a liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 2019-07-24, apurando-se um rendimento global de 57.608,84€, com o valor a pagar de 262,87€.
- c) Nessa declaração consta do quadro 4 (ANEXO G), campo 4001, a alienação, em outubro do ano de 2018, do prédio sito na..., ..., ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo ..., pelo valor de realização de 775.000,00€, reportando-se a aquisição a dezembro do ano de 2011, pelo valor de 305.620,00€.
- d) Foi, ainda, declarado naquele ANEXO G que, tratando-se o referido prédio de imóvel destinado a habitação própria e permanente, havia intenção dos Requerentes de reinvestimento (sem recurso ao crédito) do valor da realização de 775.000,00€.
- e) Uma vez que os Requerentes, até outubro de 2021, não declararam o reinvestimento efetuado, em 2019-06-06, foi efetuada oficiosamente uma reliquidação (n.º ...-2018-...-...), com os anexos A, F, G, H e J, que resultou na liquidação de IRS número 2022..., aqui controvertida, datada de 2022-11-28, com data-limite de pagamento até 2023-01-11, passando o rendimento global de 57.608,84€ para 278.873,36€, com o valor total a pagar de 103.396,91€.
- f) Sequentemente, em 2022-12-09, os Requerentes, apresentaram declaração de rendimentos (Mod. 3) de substituição, relativamente ao ano de 2019,

identificada com o n.º..., tendo-se declarado no ANEXO G, um reinvestimento do valor de realização de imóvel destinado a habitação própria e permanente, no primeiro ano seguinte após alienação, sem recurso a crédito, no montante de 775.000,00€, através da compra do prédio urbano sito na Rua ..., ..., ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo

- g) Com efeito, por escritura de permuta – cfr. escritura pública que se junta sob doc. 1 –, celebrada em 5 de fevereiro de 2019, no Cartório Notarial da Trofa, perante o Notário, ..., os Requerentes cederam o prédio urbano, composto por lote ..., terreno para construção, sito na Rua ..., da união das freguesias de ... (... e ...), concelho da Trofa, descrito na Conservatória do Registo Predial da Trofa sob o número ..., da freguesia de ..., inscrito na respetiva matriz urbana sob o artigo..., com o Valor Patrimonial de 243.294,29€ e atribuído de duzentos e cinquenta mil euros.
- h) E receberam em troca, o prédio misto, “composto por casa com cento e oitenta metros quadrados, uma dependência com sessenta metros quadrados, outra dependência com quarenta metros quadrados e quintal com cem metros quadrados, por casa com setenta e cinco metros quadrados, e por terreno com cinco e cinco mil e seiscentos metros quadrados; sito na Rua..., n.º..., na freguesia do..., concelho da TROFA, descrito na Conservatória do Registo Predial da Trofa sob o número ... (...); e inscrito na matriz sob o Artigo Urbano ... com o Valor Patrimonial Atual de 70.930,00€ e atribuído de setecentos e setenta e cinco mil euros, sob o Artigo Urbano ... com o Valor Patrimonial Atual de 31.340,00€ e atribuído de trezentos mil euros, e sob o Artigo Rústico ... com o valor Patrimonial Atual de 1.650,78€ e atribuído de cento e setenta e cinco mil euros”.
- i) Tendo os outorgantes declarado que, correspondendo o valor do prédio cedido a duzentos e cinquenta mil euros e o valor do prédio recebido em troca a um milhão e duzentos e cinquenta mil euros, existia uma diferença de valor dos bens permutados de um milhão de euros, que os Requerentes se obrigaram a pagar.

- j) Pelos Requerentes foi, ainda, na referida escritura, declarado que o artigo ..., do prédio recebido em troca, se destinava à sua habitação própria e permanente.
- k) No âmbito da referida escritura de permuta foi emitido o documento único de cobrança do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis número..., no valor de 51.912,81€, e foi emitido o documento único de cobrança do imposto de selo da verba 1.1 da tabela geral número ..., no valor de 8.000,00€, onde consta que: o artigo U-... se destina exclusivamente para habitação própria e permanente, correspondendo-lhe o valor declarado e a matéria coletável a 240.000,00€; o artigo U-... se destina a habitação, correspondendo-lhe o valor declarado e a matéria coletável a 620.000,00€; o artigo R-... corresponde-lhe o valor declarado e a matéria coletável a 140.000,00€.
- l) À referida escritura de permuta foi efetuado, em 23-02-2023, o Averbamento n.º ..., onde se consignou que “o artigo ... é o que se destina a habitação própria e permanente (e não o artigo ...), conforme declaração prestada hoje pelos Terceiros Outorgantes que arquivo”.
- m) É que, importa salientar, o referido artigo U-..., na caderneta predial urbana, consta como situado na Rua..., ..., ..., ...-... ..., contando com uma área de implantação do edifício de 280m², uma área de construção de 460m², uma área bruta dependente de 100m² e uma área bruta privativa de 360m².
- n) E o referido artigo U-..., na caderneta predial urbana, consta, igualmente, como situado na Rua ..., ..., ..., ...-... ..., contando com uma área de implantação do edifício de, apenas, 75m², uma área de construção de 150m², uma área bruta dependente de 0m² e uma área bruta privativa de 150m².
- o) Conforme resulta da descrição predial, aqueles dois prédios urbanos (incluindo o prédio rústico) fazem parte de uma mesma unidade predial – cfr. certidão

predial permanente, com o código de acesso PP- ...—, toda ela devidamente murada, e com uma entrada comum (pela Rua ..., ...).

- p) Para aqueles dois prédios urbanos, servindo ambos, apenas existe uma baixada elétrica e um contador elétrico, de baixa tensão, para uso doméstico.
- q) E, para aqueles dois prédios urbanos, apenas existe um ramal de ligação de água, destinado ao abastecimento de ambos, com um único contador para fins domésticos.
- r) O referido artigo U-... é o edifício principal e, desde março de 2019, é onde os Requerentes pernoitam, onde os Requerentes cozinham e comem, onde os Requerentes passam os seus tempos de lazer, onde os Requerentes guardam os seus bens pessoais, como roupas e valores.
- s) O artigo U-..., funciona como uma extensão do edifício principal: no piso superior tem quartos, sem acesso à parte inferior, onde ficam a dormir os hóspedes dos Requerentes; e no piso inferior tem a adega dos Requerentes e tem uma cozinha geralmente usada em contexto de festas, e tem uma garagem que os Requerentes utilizam para seu estacionamento automóvel.
- t) Assim, embora se possa dizer que estes dois edifícios têm uma ligação ao centro de vida pessoal dos Requerentes, o certo é que, aquele onde os Requerentes passam mais tempo da sua vida e onde fazem a sua vida é no edifício principal, no referido artigo U-..., funcionando o artigo U-... como anexo habitacional.
- u) De resto, como é óbvio e resulta das regras de experiência comum, não fazia sentido os Requerentes terem investido um milhão e duzentos e cinquenta mil euros numa propriedade e ficarem a viver num edifício secundário, sem ligação entre pisos, com uma área de 75m² por piso.

- v) Em face do exposto, em 2023-02-06, foi apresentada reclamação graciosa, onde se requereu a anulação da liquidação de IRS número 2022..., aqui controvertida, invocando-se o reinvestimento e que a habitação própria e permanente dos Requerentes correspondia artigo U-... .
- w) Por despacho datado de 2023-06-29, exarado pela Direto das Finanças Adjunta, da Direção de Finanças do Porto, por delegação de competência, foi proferida decisão final de deferimento parcial, aderindo-se aos fundamento da informação elaborada na mesma data pela Direção de Finanças do Porto, onde se atendeu ao reinvestimento efetuado pelos Requerentes, mas, face à declaração na escritura de permuta e à liquidação do IMT/IS, se considerou que a habitação própria e permanente destes correspondia ao referido artigo U-... (o anexo habitacional).
- x) Não se conformando com aquela decisão de deferimento parcial, os Requerentes, em 2023-07-12, interpuserem recurso hierárquico, reiterando que a sua habitação própria e permanente correspondia ao referido artigo U-..., mais invocando que o anexo habitacional correspondente ao artigo U-... e o artigo R-... deveriam ser enquadrados como reinvestimento, pois se trata de um mesmo prédio inseparável.
- y) Por despacho de 12-11-2025, notificado aos Requerentes em 27-11-2025, pelo Subdiretor-geral, ao abrigo de Subdelegação de competências, aderindo-se aos fundamentos da informação elaborada pela Gestora Tributária e Aduaneira, foi o recurso hierárquico julgado improcedente, considerando, quanto aos prédios urbanos, as declarações iniciais da escritura de permuta e a liquidação do IMT/IS, e quanto ao prédio rústico a falta de enquadramento na alínea a) do n.º 5 do art. 10.º do CIRS.
- z) Os Requerentes procederam ao pagamento prestacional da liquidação de IRS número 2022..., acrescido de juros de mora.

aa) Os Requerentes alteraram a sua morada fiscal para a referida Rua..., n.º ..., na freguesia ..., concelho da Trofa (entrada pertencente aos seus dois referidos prédios urbanos), em 2019-03-19, conforme se encontra registado no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Os factos com interesse para a boa decisão da causa encontram-se elencados nos elementos que constituem o processo administrativo (“PA”) que se juntam e que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos.
- b) A factualidade relevante é incontrovertida e está devidamente esmiuçada na fundamentação do ato de indeferimento parcial que recaiu sobre o pedido de Reclamação Graciosa.

Ainda assim e com relevo,

- c) No caso sub judice, os Requerentes submeteram a declaração de rendimentos de 2018, a que estavam obrigados, nos termos do previsto no artigo 57.º do CIRS, em 2019-05-31, tendo a mesma sido substituída em 2019-06-06, pela declaração composta pelos anexos A, F, G, H e J, à qual foi atribuída a identificação ...- 2018...,
- d) Declarando no quadro 4 (anexo G), campo 4001 a alienação do prédio sito na ..., n.º..., ..., ..., inscrito na matriz predial urbana da Freguesia de ..., sob o artigo ..., pelo valor de € 775.000,00 em outubro de 2018, declarando o valor de aquisição de €305.620,00, em 2011-12.
- e) Declararam ainda no anexo G, a pretensão de reinvestir € 775.000,00, sem recurso ao crédito.

-
- f) No entanto, na declaração de IRS de 2019, no anexo G, não declararam o reinvestimento efetuado.
- g) In casu, até ao término do prazo para o reinvestimento, que se verificou em outubro de 2021, os Requerentes, nas declarações apresentadas, nunca declararam o reinvestimento efetuado.
- h) Assim, foi efetuada a re-liquidação ao ano de 2018, em 2022-11-28, pelo Sistema Liquidador da Requerida, sendo desconsiderado qualquer reinvestimento, porquanto este não foi declarado pelos Requerentes, passando o rendimento global de € 57.608,84 para € 278.873,36, dando origem à liquidação ora impugnada.
- i) Na sequência da notificação da liquidação assim realizada, vieram os ora Requerentes apresentar a RG n.º ...2022..., onde, em síntese alegaram que apesar de não o terem declarado, de facto haviam realizado o reinvestimento em nova habitação própria permanente (‘HPP’) em 2019,
- j) E que o invocado investimento fora realizado na aquisição de imóvel sito na Rua..., n.º..., na freguesia do..., concelho da Trofa, de natureza mista, constituído por três artigos matriciais: o artigo urbano n.º ..., o artigo urbano n.º ... e o artigo rústico n.º
- k) Como prova do alegado, os ora Requerentes apresentaram cópias da escritura de aquisição (permuta) e informaram que haviam alterado o seu domicílio fiscal em 2019-03-19, para a morada do imóvel adquirido.
- l) Constando da escritura de aquisição (permuta), em síntese, que os Requerentes declaram que o artigo ..., se destinava à sua habitação própria e permanente (cfr. página 7 do anexo junto pelos Requerentes, ou a fls. 10 do PA).
- m) E tendo sido atribuídos os seguintes valores a cada um dos artigos matriciais, correspondentes ao imóvel objeto de transmissão:

- Verba 1. – Valor total: 1.250.000,00€
 - Artigo urbano ..., com o VPT de 70.930,00€, valor atribuído 775.000,00 €;
 - Artigo Urbano ..., com o VPT de 31.340,00€, valor atribuído 300.000,00 €;
 - Artigo Rústico ..., com o VPT de 1.650,78€, valor atribuído 175.000,00 €.
- n) Conforme escritura de aquisição (permuta) a fls. 8 do PA:

----- **VERBA UM - PRÉDIO URBANO**, composto por casa com cento e oitenta metros quadrados, uma dependência com sessenta metros quadrados, outra dependência com quarenta metros quadrados e quintal com cem metros quadrados; casa com setenta e cinco metros quadrados; e terreno com cinquenta e cinco mil e seiscentos metros quadrados; sito na Rua , nº , na freguesia do , concelho da **TROFA**, descrito na "Conservatória do Registo Predial da Trofa" sob o número , com registo de "Aquisição" a favor de C... e cônjuge pela Apresentação Treze de quinze de janeiro de dois mil e oito (AP. 13 de 2008/01/15); e inscrito na matriz sob o **Artigo Urbano** com o Valor Patrimonial Atual de 70.930,00€ e atribuído de **setecentos e setenta e cinco mil euros**, sob o **Artigo Urbano** com o Valor Patrimonial Atual de 31.340,00€ e atribuído de **trezentos mil euros**, e sob o **Artigo Rústico** com o Valor Patrimonial Atual de 1.650,78€ e atribuído de **cento e setenta e cinco mil euros**. -----

- o) Em face da argumentação apresentada pelos Requerentes e da correção realizada, por efeito da apresentação de nova Declaração de Rendimentos de 2019 em 2022-12-09, e dos demais elementos existentes e verificados pelos serviços da Requerida, designadamente que:
- i. o montante de reinvestimento – 775.000,00€ – foi imputado ao artigo ...;
 - ii. o artigo ... foi valorizado na escritura em 300.000,00€, porém para efeito de liquidação de IMT, foi lhe atribuído o valor de 240.000,00, e liquidado imposto em função desse valor, beneficiando da declaração de que se destinava a habitação própria e permanente (‘HPP’);
 - iii. foi averbada à matriz do artigo ... a aquisição realizada, como sendo HPP;
 - iv. não foi objeto de qualquer reclamação o averbamento realizado à matriz do artigo
- p) Foi a Reclamação Graciosa objeto de projeto de deferimento parcial, regularmente notificada aos Requerentes e onde se projetava a realização da liquidação de imposto nos termos da informação prestada pelos Requerentes: sendo imputado o valor de 240.000,00 à aquisição do artigo ..., aquele que os Requerentes indicaram como sendo para habitação própria e permanente na escritura de aquisição e conforme resulta dos demais elementos existentes.
- q) Em sede de direito de audição, vieram os Requerentes alegar que havia um lapso na escritura de aquisição porquanto e apesar de nela constar que a aquisição do artigo urbano ... se destina à habitação própria e permanente dos Requerentes, afinal, tal não correspondia à verdade – cfr. exercício de direito de audição a fls. 031 do PA.
- r) E informando ainda que logo que os Requerentes verificaram o lapso na escritura se dirigiram ao notário e que de imediato foi retificado o lapso, por averbamento à escritura

de aquisição, e fazendo constar que o artigo urbano ... é que seria a sua habitação própria e permanente.

- s) O que está em causa nestes autos é saber se a liquidação realizada pelos serviços da Requerida, com base na informação prestada pelos Requerentes em sede declarativa, e posteriormente em sede de Reclamação Graciosa, deve ser beliscada pela alegação posterior, em sede de direito de audição da RG, de que existiu “lapso” na informação prestada, designadamente na escritura de aquisição (permuta).
- t) Demonstrando claramente que as características dos diferentes artigos matriciais (sobretudo os dois urbanos) não permitem qualquer confusão entre si, e dessa forma resultando absolutamente inverosímil que os Requerentes não soubessem, ou não tivessem como saber, que o imóvel que estavam a adquirir por um milhão e duzentos e cinquenta mil euros, fosse um prédio misto constituído por vários artigos matriciais em que o mais valioso seria aquele onde se situava a parte principal do edificado.
- u) E, portanto, todo o argumentário dos Requerentes soçobra na sua própria tese: procuram convencer este tribunal que quando estavam a adquirir o bem, que valorizaram em 1,250 milhões de euros, atuaram como meros pagadores do preço, desconhecendo as características matriciais do mesmo, continuando a alegar e a insistir que não sabiam que o artigo urbano ... tinha maior VPT, tinha maior área e tinha o maior valor,
- v) Mas na escritura de aquisição (permuta) atribuíram-lhe o valor mais alto: 775.000,00€,
- w) Valor esse que corresponde à totalidade do valor obtido com a alienação da sua anterior HPP.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

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

O processo não enferma de nulidades. Inexistem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpram conhecer.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) Em outubro de 2018 os Requerentes alienaram a sua habitação própria e permanente (HPP), sita na ..., ..., ..., ..., pelo montante declarado de 775.000,00 €;
- b) Os Requerentes, na sua declaração de rendimentos relativa a 2018, declararam a intenção de reinvestir o valor de realização de 775.000,00 € na aquisição de nova HPP;
- c) Em 5 de fevereiro de 2019, por escritura de permuta, os Requerentes adquiriram a quinta situada na Rua ..., n.º..., na freguesia do ...concelho da Trofa, que configura um prédio de natureza mista, constituída por três artigos matriciais:
 - i) o artigo urbano n.º ..., com valor atribuído de 775.000€;
 - ii) o artigo urbano n.º ..., com valor atribuído de 300.000€
 - iii) e o artigo rústico n.º ..., com valor atribuído de 175.000€.

- d) Na escritura de permuta de bens, os Requerentes declararam que o artigo urbano n.º ... se destinava à sua habitação própria e permanente e, nesse pressuposto, foram realizadas as correspondentes liquidações de imposto – IMT e Imposto do Selo – e foram realizados os devidos averbamentos matriciais;
- e) Os prédios fazem parte de uma mesma unidade predial (comumente referida como “quinta”), toda ela murada e com uma entrada comum.
- f) Para aqueles dois prédios urbanos, servindo ambos, apenas existe uma baixada elétrica e um contador elétrico, de baixa tensão, para uso doméstico – Cfr. documento n.º 6 junto com o PPA e prova testemunhal.
- g) E, para aqueles dois prédios urbanos, apenas existe um ramal de ligação de água, destinado ao abastecimento de ambos, com um único contador para fins domésticos – Cfr. documento n.º 7 e prova testemunhal.
- h) Até ao término do prazo para o reinvestimento, que se verificou em outubro de 2021, os Requerentes não declararam o reinvestimento realizado.
- i) Assim, foi oficiosamente efetuada uma liquidação de imposto, que resultou na liquidação de IRS nº 2022..., aqui controvertida, datada de 2022-11-28, com data limite de pagamento 2023-01-11, passando o rendimento global de 57.608,84€ para 278.873,36€, com o valor total a pagar de 103.396,91€.
- j) Apenas quando confrontados com a liquidação de imposto – em novembro de 2022 – é que os Requerentes informaram a Requerida de que haviam realizado o reinvestimento, relativo à alienação da sua anterior HPP em outubro de 2018, na aquisição da nova HPP em fevereiro de 2019.
- k) E para o efeito, os Requerentes apresentaram, em dezembro de 2022, uma declaração de rendimentos de substituição, relativa a 2019, tendo-se declarado no ANEXO G, ter existido um reinvestimento do valor de realização de imóvel

destinado a habitação própria e permanente, no primeiro ano seguinte após alienação, sem recurso a crédito, no montante de 775.000,00€, através da compra do prédio urbano sito na Rua..., ..., ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo

- l) E apresentaram a escritura de permuta – Documento n.º 1 junto com o PPA, através da qual adquiriram a sua nova HPP,
- m) Os Requerentes alteraram a sua morada fiscal para a referida Rua..., n.º ..., na freguesia do..., concelho da Trofa (entrada pertencente aos seus dois referidos prédios urbanos), em 2019-03-19, conforme se encontra registado no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes – Cfr. PA.
- n) À escritura de permuta referida no **facto c)** foi efetuado, em 23-02-2023, o Averbamento n.º ... onde se consignou “ *Que o artigo ... é o que se destina a habitação própria e permanente (e não o artigo ...), conforme declaração prestada hoje pelos Terceiros Outorgantes que arquivo* ” – Cfr documentos n.º 2 e 3 juntos com o PPA.
- o) O referido artigo U-... é o edifício principal e, desde março de 2019, é onde os Requerentes pernitam, onde os Requerentes cozinham e comem, onde os Requerentes passam os seus tempos de lazer, onde os Requerentes guardam os seus bens pessoais, como roupas e valores – Cfr. prova testemunhal.
- p) O artigo U-..., é geralmente usado em contexto de festas, para receber visitas dos requerentes – Cfr. prova testemunhal.
- q) Em 2022-12-09, foi apresentada reclamação graciosa, via e-balcão, onde se requereu a anulação da liquidação de IRS número 2022..., aqui controvertida, invocando-se o reinvestimento e que a habitação própria e permanente dos Requerentes correspondia artigo U-... – Cfr. PA.

- r) Por despacho datado de 2023-06-29, exarado pela Direto das Finanças Adjunta, da Direção de Finanças do Porto, por delegação de competência, foi proferida decisão final de deferimento parcial, onde se atendeu ao reinvestimento efetuado pelos Requerentes na aquisição do artigo U... (o anexo habitacional), pois este foi o artigo afeto a habitação própria e permanente, tendo-se determinado ainda que o valor de reinvestimento a considerar é o que serviu de base à liquidação de IMT, ou seja, € 240.000.
- s) Não se conformando com aquela decisão de deferimento parcial, os Requerentes, em 2023-07-12, interpuserem recurso hierárquico
- t) Por despacho de 12-11-2025, foi o recurso hierárquico julgado improcedente.

Factos dados como não provados

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

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais, nos testemunhos formulados na audiência de produção de prova e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor – *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT – e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Cumprе apreciar e decidir.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

O que está em causa nestes autos, e usando a expressão da Requerida nas alegações, é saber se a liquidação realizada pelos serviços da Requerida, com base na informação prestada pelos Requerentes em sede declarativa, e posteriormente em sede de Reclamação Graciosa, deve ser beliscada pela alegação posterior, em sede de direito de audição da RG, de que existiu “lapso” na informação prestada, designadamente na escritura de aquisição (permuta).

Genericamente, teríamos aqui um caso de afastamento da presunção contida no n.º 1 do art. 75º da LGT pela regra enunciada na alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo. Contudo, a aplicação do art. 75º, 2, a) da LGT depende da verificação de um requisito que é essencial: que as irregularidades formais detectadas distorçam ou ocultem a realidade económica do sujeito passivo que deva ser objecto de tributação.

De acordo com a prova produzida e aceite pela Requerida:

- a) Durante o período de tempo que o legislador concede para o efeito, os Requerentes permaneceram omissos, e nunca declararam o reinvestimento realizado e apenas quando confrontados com a liquidação de imposto – em novembro de 2022 e realizada no fundado pressuposto de não ter havido reinvestimento – é que os ora Requerentes informaram a Requerida de que haviam, de facto, realizado o reinvestimento, relativo à alienação da sua anterior HPP em outubro de 2018, na aquisição da nova HPP em março de 2019;
- b) E para o efeito, os Requerentes apresentaram em novembro de 2022 uma declaração de rendimentos de substituição, relativa a 2019.
- c) E apresentaram a escritura de permuta (através da qual adquiriram a sua nova HPP), e inclusive informaram que haviam mudado o seu domicílio fiscal (em março de 2019) para a morada da quinta: Rua ..., n.º ..., Freguesia de ..., concelho da Trofa;
- d) Em face da informação prestada pelos Requerentes: declaração de substituição (2019), escritura de permuta e alteração de domicílio fiscal, os serviços da Requerida procederam à correção da liquidação emitida em novembro de 2022, por efeito da inscrição do reinvestimento do valor de realização na aquisição da nova HPP identificada pelos Requerentes.

Tem aqui aplicação o princípio da livre apreciação dos factos, que já invocámos na fixação da matéria de facto.

Lembremos que, segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).

Isso não significa que a prova seja formalmente imaculada, que não é; significa, antes, que, não se tratando de formalidades *ad substantiam* para efeitos de exercício do direito dos Requerentes, os documentos apresentados e as alegações jurídicas e factuais apresentadas pelos Requerentes, e recusados pela Requerida, não distorcem nem ocultam a realidade económica do sujeito passivo que deva ser tributada, antes a revelam, tornando mais nítida a dimensão real da realidade vivida pelos Requerentes para o reinvestimento da mais-valia imobiliária na sua nova habitação própria e permanente.

É certo que o ónus da prova do reinvestimento recai sobre os Requerentes, nos termos gerais do art. 74º, 1 da LGT, ou mais amplamente do art. 342º, 1 do Código Civil, e que em termos processuais “*A dúvida sobre a realidade de um facto e sobre a repartição do ónus da prova resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita*”, de acordo com o disposto no art. 414º do CPC. O mesmo refere o artigo 100.º, n.º 1 do CPPT.

Mas o que se afigura a este tribunal, e ao abrigo do princípio da livre apreciação dos factos, é que o reinvestimento está suficientemente documentado, *na sua materialidade*, nos documentos juntos ao processo, e que é suficientemente clara, de acordo com as regras da experiência, que foi após a liquidação do imposto, com base na apresentação da declaração de IRS de substituição, que os Requerentes repararam no lapso que constava da escritura através da qual adquiriram a sua habitação própria e permanente, lapso este que, em face da prova produzida, é manifesto, pois que:

- Conforme resulta da descrição predial, aqueles dois prédios urbanos (incluindo o prédio rústico) fazem parte de uma mesma unidade predial – cfr. certidão predial permanente, com o código de acesso PP-...-, toda ela devidamente murada, e com uma entrada comum (pela Rua ..., ...).
- Para aqueles dois prédios urbanos, servindo ambos, apenas existe uma baixada elétrica e um contador elétrico, de baixa tensão, para uso doméstico.

- E, para aqueles dois prédios urbanos, apenas existe um ramal de ligação de água, destinado ao abastecimento de ambos, com um único contador para fins domésticos.
- O referido artigo U-... é o edifício principal e, desde março de 2019, é onde os Requerentes pernoitam, onde os Requerentes cozinham e comem, onde os Requerentes passam os seus tempos de lazer, onde os Requerentes guardam os seus bens pessoais, como roupas e valores.
- O artigo U-..., funciona como uma extensão do edifício principal: no piso superior tem quartos, sem acesso à parte inferior, onde ficam a dormir os hóspedes dos Requerentes; e no piso inferior tem a adega dos Requerentes e tem uma cozinha geralmente usada em contexto de festas, e tem uma garagem que os Requerentes utilizam para seu estacionamento automóvel.
- Assim, embora se possa dizer que estes dois edifícios têm uma ligação ao centro de vida pessoal dos Requerentes, o certo é que aquele onde os Requerentes passam mais tempo da sua vida e onde fazem a sua vida é no edifício principal, no referido artigo U-..., funcionando o artigo U-... como anexo habitacional.

Por outras palavras, as alegações e os documentos juntos são credíveis a atestar a veracidade das operações, em termos que, impedindo a fraude e a perda ilícita da receita tributária, revelam a materialidade económica de que depende a própria justiça, e demais fins, da tributação.

Trata-se de mais um afloramento da prevalência da substância sobre a forma, que leva que, até em domínios em princípio mais exigentes em matéria de formalidades de faturação, como no IVA, se admita que alguns lapsos nessas formalidades não sejam prejudiciais dos direitos dos sujeitos passivos, quando as autoridades tributárias nacionais disponham de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desses direitos se encontram satisfeitos.

Dir-se-á que o exercício, pelo Tribunal, do princípio da livre apreciação dos factos não pode, nem deve, substituir-se aos requisitos de prova legalmente estabelecidos, dispensando-os. E, certamente não pode fazê-lo a formalidades *ad substantiam*, que não são as que estão aqui em causa.

Mas pode fazê-lo a formalidades *ad probationem*, ao menos para efeitos de gerar fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário – no caso, sobre a recusa, pela Requerida, de documentos que pretendiam provar o reinvestimento relevante para a liquidação do imposto. E bastará essa dúvida para o ato impugnado dever ser anulado, nos termos do art. 100º, 1 do CPPT.

Por outro lado, dir-se-á que o afastamento da presunção contida no nº 1 do art. 75º da LGT, pela regra enunciada na alínea a) do nº 2 do mesmo artigo, reclama a demonstração, pela AT, de que, as declarações são falsas ou há indícios fundados – objetivos, sólidos e consistentes – que traduzam uma probabilidade elevada de que os documentos não titulem operações reais, a ponto de dever cessar a presunção de veracidade a favor do contribuinte.

E essa demonstração não foi feita, pelo que o pedido procede na sua totalidade.

Conclui-se, portanto, que o ato de liquidação padece de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por não ter considerado o reinvestimento do valor de realização na aquisição do prédio correspondente ao artigo U-..., no valor de 775.000€, pelo que se determina que o mesmo deve ser anulado, nos termos do artigo 163.º, n.º 1 do CPA, ex vi do artigo 2.º, al. c) da LGT, juntamente com o correspondente ato de liquidação de juros e a demonstração de acerto de contas.

Foram, assim, conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil (*cfr.* artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Quanto aos juros indemnizatórios, e nos termos dos artigos 61º do CPPT e 43º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os atos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do ato é imputável aos serviços da Administração Tributária, ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.

Uma vez verificado o erro, e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução do imposto indevidamente pago, os Requerentes têm direito a que lhe sejam pagos os juros até integral restituição.

Estamos assim, neste caso, perante uma atuação por parte da AT que se traduz num “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação art. 43º da LGT. Atendendo ao estabelecido no art. 61º do CPPT, os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios à taxa legal, contados da data do pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral e consequentemente a anulação da liquidação do IRS n.º 2022..., do período de tributação de 2018, efetuada em 2022-11-28, da qual resultou um montante total a pagar de € 103.134,04;
- b) É a AT condenada no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito;
- c) Condenar a Requerida ao pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **103.134,04**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **3.060,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido principal foi procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de julho de 2026

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

Presidente e Relator

(Catarina de Oliveira Ferreira)

(Paula da Silva Andrade)