

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 258/2026-T

Tema: IRS –Mais valias – Art. 10º, nºs 5 e 6 do CIRS – Reinvestimento, no prazo de um ano, em habitação própria e permanente – Sua prova

SUMÁRIO:

Para efeitos da exclusão das mais valias, a que se referem os nºs. 5 e 6 do art. 10º do CIRS, numa liquidação em que o período de rendimentos é relativo a 2022, a prova do reinvestimento no prazo de um ano em habitação própria e permanente, poderá ser efectuada por outros meios credíveis, para além da alteração do domicílio fiscal

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTES: A... e B...

REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

I - RELATÓRIO

A. AS PARTES. CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL. TRAMITAÇÃO DO PROCESSO.

1. No dia 9 de Março de 2026, A..., contribuinte fiscal nº..., e B..., contribuinte fiscal nº..., casados, residentes na ..., nº ..., ..., ...-... Póvoa de Santa Iria (doravante, abreviadamente,

1.

designados por Requerentes), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente, designado RJAT), visando a anulação do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado, e a consequente declaração de ilegalidade e anulação da liquidação adicional de IRS nº 2023..., referente ao ano de 2022, no valor 51,830,73 euros, e a restituição das quantias indevidamente cobradas, acrescidas de juros indemnizatórios, actos estes praticado pela Autoridade Tributária (doravante, designada, abreviadamente, por Requerida).

2. No dia 11/03/2026, o pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 09/03/2026, foi aceite e automaticamente comunicado à AT, a qual foi notificada em 12/03/2026.
3. Os Requerentes apresentaram a petição inicial assinada, com procuração, com a indicação do valor da utilidade económica do processo e juntaram três documentos.
4. Em 27/03/2026, a Requerida comunicou a designação de juristas para a representar.
5. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea a) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, em 27/04/2026, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, não tendo as Partes, que foram notificadas dessa designação, manifestado vontade de recusar.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 18/05/2026
7. Em 18/05/2026, foi proferido despacho arbitral para os termos do art. 17º do RJAT, que foi notificado nesta data.
8. A Requerida não apresentou a Resposta e não procedeu à junção do processo administrativo (PA).

9. Em 25/08/2026, o Tribunal Arbitral proferiu um despacho para os Requerentes procederem ao pagamento da taxa arbitral subsequente e remeterem a petição inicial em formato word.

B. PRETENSÃO DOS REQUERENTES E SEUS FUNDAMENTOS

Para fundamentar a sua pretensão, alegam os Requerentes, o seguinte:

Objeto do pedido

O presente pedido tem por objeto:

- a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação adicional de IRS n.º 2023... (ano de 2022);
- a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 13 de agosto de 2025;
- o reconhecimento do direito dos Requerentes à exclusão de tributação da mais-valia, nos termos do artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS;
- a restituição do imposto indevidamente liquidado, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

O Tribunal Arbitral é materialmente competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

O presente pedido é tempestivo, sendo apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado desde a formação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 57.º da Lei Geral Tributária.

Enquadramento

- O presente pedido decorre de uma divergência estritamente jurídica quanto à aplicação do regime de exclusão de tributação das mais-valias por reinvestimento em habitação própria e permanente, previsto no artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS.

- Não está em causa a verificação dos pressupostos materiais do regime de exclusão da tributação previsto no artigo 10º nº 5 do CIRS – os quais não foram postos em causa pela AT - mas apenas o entendimento da AT de que os Requerentes não mudaram a sua residência permanente para a casa objeto de reinvestimento no prazo de um ano, uma vez que só alteraram o seu domicílio fiscal já depois de decorrido esse prazo.
- Desta forma, a Autoridade Tributária fez depender a aplicação do benefício de um formalismo administrativo, desconsiderando a realidade factual comprovada e introduzindo um requisito – alteração do domicílio fiscal para o imóvel objeto do reinvestimento - não previsto na lei.

Dos Factos

- Em 27 de maio de 2022, os Requerentes alienaram o imóvel sito na ..., Lote ...
- ..., Lisboa, que constituía a sua habitação própria e permanente.
- Em 3 de junho de 2022, os Requerentes adquiriram o imóvel sito na ..., n.º..., Póvoa de Santa Iria, destinada a sua habitação própria e permanente
- O valor da realização obtido com a alienação do imóvel foi reinvestido na aquisição do novo imóvel, facto que não foi posto em causa pela Autoridade Tributária
- Após breve período de obras, os Requerentes passaram a residir de forma efectiva, estável e permanente no imóvel adquirido ainda no ano de 2022, onde fizeram o centro da sua vida pessoal e familiar.
- Assim, em 2022, os Requerentes celebraram contratos de fornecimento de água e eletricidade relativos ao imóvel adquirido, registando-se desde então em seu nome, consumos contínuos e regulares.
- Os Requerentes passaram a receber correspondência na nova morada e comunicaram-na a diversas entidades públicas e privadas.

- Os Requerentes deixaram definitivamente de residir no imóvel alienado e não são proprietários ou arrendatários de qualquer outro imóvel
- Em junho de 2022, os Requerentes requereram a alteração do seu domicílio fiscal para a nova morada, tendo recebido o respetivo código de confirmação.
- Por lapso material ocorrido na confirmação da alteração da morada fiscal, alheio à vontade dos Requerentes, a alteração do domicílio fiscal apenas ficou refletida no sistema da AT em Janeiro de 2024.
- A AT emitiu a liquidação adicional de IRS n.º 2023..., com fundamento exclusivo na falta de coincidência formal entre o domicílio fiscal e a residência efetiva dos Requerentes.
- Na sequência do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRS ora impugnada e não obstante a apresentação do pedido de revisão oficiosa em 13 de Agosto de 2025, a AT instaurou e prosseguiu processo de execução fiscal para cobrança coerciva da quantia liquidada, tendo procedido à penhora mensal de parte da remuneração do Requerente, a qual se mantém até à presente data.
- O pedido de revisão oficiosa apresentado em 13 de agosto de 2025 não foi decidido.

– Do Direito

Regime legal aplicável

- O artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS consagra um regime de exclusão de tributação das mais-valias imobiliárias quando o valor da realização seja reinvestido na aquisição de outro imóvel destinado a habitação própria e permanente.
- O n.º 6 do mesmo artigo limita-se a estabelecer o prazo máximo de 12 meses para a afetação do novo imóvel a habitação própria e permanente, não exigindo a alteração formal do domicílio fiscal como condição de aplicação do benefício.

- Ao fazer depender a aplicação do regime previsto no artigo 10º nº 5 do CIRS da alteração formal e tempestiva do domicílio fiscal para o imóvel adquirido, a Autoridade Tributária criou um requisito não previsto na lei, em violação do princípio da legalidade tributária consagrado no artigo 103º nº 2 da Constituição da República Portuguesa.
- O Supremo Tribunal Administrativo afirmou, no Acórdão de 13 de setembro de 2023, processo n.º 0881/20.1BELRS, que:

“A afetação do imóvel a habitação própria e permanente não se prova exclusivamente pela alteração do domicílio fiscal, sendo este apenas um elemento indiciário, que não prevalece sobre a prova factual da residência efetiva.”

- Resulta, assim, do referido acórdão, que reflete a jurisprudência pacífica, que o regime do artigo 10º nº 5 e 6 do CIRS não faz depender a exclusão da tributação da mais-valia da alteração formal do domicílio fiscal, exigindo apenas a afetação material do imóvel a habitação própria e permanente dentro do prazo legal. Requisito que os Requerentes cumpriram.
- Em síntese, ao subordinar a aplicação do regime de exclusão de tributação previsto no artigo 10º nº 5 do CIRS da alteração formal e tempestiva do domicílio fiscal, a AT introduziu um requisito não previsto na lei, pelo que incorreu em violação do princípio da legalidade tributária e procedeu a uma errónea interpretação e aplicação do artigo 10º do CIRS, o que determina a ilegalidade da liquidação impugnada.

Habitação própria e permanente: erro sobre os pressupostos de facto

- A habitação própria e permanente é um conceito de facto, aferido pela utilização efetiva do imóvel como centro da vida pessoal e familiar. Pelo que não corresponde e não se confunde com o domicílio fiscal.

O Acórdão do STA de 9 de outubro de 2019, processo n.º 0482/12, refere que:

“O domicílio fiscal constitui apenas uma presunção administrativa, não prevalecendo sobre a prova efetiva da residência habitual.”

- No caso concreto, a residência efetiva dos Requerentes no imóvel adquirido no ano de 2022 encontra-se demonstrada por um conjunto objetivamente verificável de indícios, todos eles extraídos dos factos alegados e documentalmente comprovados à AT, que revelam a afetação efetiva do imóvel ao centro da sua vida pessoal e familiar.
- Importa salientar que vários desses indícios constam dos próprios dados disponíveis à Autoridade Tributária, designadamente através do Portal das Finanças dos Requerentes; outros resultam de factos que não podiam deixar de ser do conhecimento da AT, razão pela qual incumbia a esta o dever legal de os investigar, valorar e relevar na formação da sua decisão, nos termos dos artigos 58.º e 74.º da Lei Geral Tributária.
- Neste sentido, cabe realçar, em particular, e conforme resulta da factualidade alegada e documentada nos autos, que a residência efetiva dos Requerentes no imóvel adquirido desde 2022 está evidenciada, designadamente, pelos seguintes indícios objetivos:
- Emissão e comunicação à Autoridade Tributária, desde 2022, de faturas relativas ao fornecimento de água e de eletricidade associadas ao imóvel adquirido, com registo de consumos contínuos e regulares, elementos que constam do Portal das Finanças dos Requerentes e que pressupõem necessariamente a existência de contratos de fornecimento ativos e a utilização efetiva do imóvel como residência.
- Receção habitual de comunicações e correspondência pessoal e institucional na nova morada, incluindo comunicações de entidades públicas e privadas, facto comprovado documentalmente nos autos e que evidencia a utilização do imóvel como residência efetiva;
- Cessação definitiva da residência no imóvel alienado, facto que era do conhecimento da Autoridade Tributária, designadamente por via da devolução de notificações remetidas para essa morada, por não terem sido recebidas pelos Requerentes;
- Inexistência de qualquer outro imóvel de que os Requerentes sejam proprietários ou arrendatários, elemento que consta dos dados patrimoniais e cadastrais disponíveis à Autoridade Tributária, excluindo a existência de residência alternativa;

- Apresentação, em junho de 2022, de pedido de alteração do domicílio fiscal para o imóvel adquirido, com receção do respetivo código de confirmação, facto documentalmente comprovado e que evidencia a intenção séria e inequívoca de fixação da residência nesse imóvel, ainda que a alteração apenas tenha ficado refletida no sistema em momento posterior, por lapso material.
- Este conjunto de indícios, extraídos dos factos alegados e muitos deles constantes dos próprios dados da Autoridade Tributária, apreciados de forma global e não isolada, era suficiente — e juridicamente exigível — para que a AT concluísse pela afetação efetiva do imóvel a habitação própria e permanente desde 2022.
- A desconsideração destes factos, com fundamento exclusivo num elemento formal constante do cadastro fiscal é, assim, ilegítima.
- Neste sentido o Acórdão do TCA Sul de 25 de março de 2021, processo n.º 134/12.0BELRS, decidiu que:

“A prova da habitação própria e permanente resulta da conjugação de indícios objetivos, como consumos de água e eletricidade e inexistência de residência alternativa.”
- Em face do exposto, e considerando que tais elementos eram conhecidos da AT ou cognoscíveis através dos seus próprios registos, impendia sobre esta o dever de instrução e investigação e o dever de valoração da prova, nos termos do artigo 58.º da LGT, bem como o dever de decidir com base nos elementos relevantes e disponíveis, respeitando o regime do ónus da prova previsto no artigo 74.º da LGT.
- Ao desconsiderar esses indícios objetivos e ao fazer depender a aplicação do artigo 10.º, n.ºs 5 e 6 do CIRS de um elemento meramente formal (cadastro do domicílio fiscal), a AT incorreu em erro sobre os pressupostos de facto e em errónea interpretação e aplicação da lei.
- O que integra vício de violação de lei e determina a anulabilidade da liquidação impugnada, com as legais consequências.

- Esta consequência jurídica tem sido reiteradamente afirmada pela jurisprudência arbitral do CAAD em situações substancialmente idênticas, em que a Autoridade Tributária desconsiderou indícios objetivos de residência efetiva e fez depender a aplicação do regime do artigo 10.º do CIRS de elementos meramente formais.

A jurisprudência arbitral do CAAD é unânime neste sentido:

“A não alteração tempestiva do domicílio fiscal não constitui fundamento legal para afastar o regime de exclusão de tributação das mais-valias previsto no artigo 10.º, n.º 5 do CIRS, quando se demonstre que o imóvel foi efetivamente destinado a habitação própria e permanente.” (Decisão Arbitral de 21 de março de 2019, processo n.º 298/2018-T)

“Ao desconsiderar indícios objetivos de utilização do imóvel como residência habitual ao fundar a decisão exclusivamente no cadastro do domicílio fiscal, a Autoridade Tributária incorre em erro sobre os pressupostos de facto, determinante da anulação do ato tributário.” (Decisão Arbitral de 14 de julho de 2020, processo n.º 723/2019-T)

“A exigência de requisitos formais não previstos na lei, em detrimento da realidade factual comprovada, configura violação do princípio da legalidade e conduz à anulabilidade da liquidação.” (Decisão Arbitral de 18 de janeiro de 2022, processo n.º 635/2021-T)

Quanto ao Indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa

- Em 13 de agosto de 2025, os Requerentes apresentaram junto da Autoridade Tributária pedido de revisão oficiosa da liquidação adicional de IRS, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, requerendo a reapreciação da legalidade do ato tributário com fundamento em erro sobre os pressupostos de facto e em errónea aplicação do artigo 10.º do Código do IRS.
- Nos termos do artigo 57.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, a Administração Tributária dispõe do prazo máximo de quatro meses para decidir os pedidos que lhe sejam dirigidos pelos contribuintes, designadamente os pedidos de revisão oficiosa

- Findo esse prazo sem que tenha sido proferida qualquer decisão expressa, o silêncio da Administração Tributária equivale a indeferimento do pedido, formando-se o denominado indeferimento tácito.
- No caso concreto, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 13 de agosto de 2025, o prazo legal para decisão terminou em 13 de dezembro de 2025, sem que a Autoridade Tributária tenha notificado os Requerentes de qualquer decisão.
- Assim, a partir dessa data, formou-se o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, o qual é impugnável por via arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.
- O indeferimento tácito não consubstancia um ato material novo ou autónomo, limitando-se a manter na ordem jurídica o ato tributário cuja revisão foi requerida, partilhando, por isso, os mesmos vícios de ilegalidade que afetavam a liquidação originária.
- Como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência do CAAD, designadamente na Decisão Arbitral do CAAD de 9 de maio de 2023, processo n.º 867/2022-T:

“O indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa mantém um ato tributário materialmente ilegal, devendo ser anulado com os mesmos fundamentos que afetavam a liquidação originária.”

Execução fiscal, penhora e juros

- A AT prosseguiu a cobrança coerciva do imposto mediante penhora mensal da remuneração do Requerente, produzindo, assim, efeito patrimoniais lesivos continuados.
- A anulação da liquidação determina a ilegalidade da cobrança efetuada com base nesse ato, incluindo das penhoras entretanto realizadas, impondo-se a restituição das quantias penhoradas.
- Com efeito, as quantias apreendidas através de penhora no âmbito de processo de execução fiscal consubstanciam pagamento indevido de imposto, ainda que por via

coerciva, sendo imputáveis à Autoridade Tributária enquanto consequência direta da manutenção e execução de um ato tributário ilegal.

- Nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, são devidos a juros indemnizatórios sempre que haja pagamento indevido imputável à AT. As quantias indevidamente penhoradas constituem verdadeiro pagamento indevido, sendo devidos juros desde a data de cada retenção mensal até integral restituição.

Nestes termos, requer-se:

- a constituição do Tribunal Arbitral;
- a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de IRS n.º 2023...;
- a anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- o reconhecimento do direito à exclusão de tributação da mais-valia;
- a restituição integral de todas as quantias indevidamente cobradas, incluindo as quantias penhoradas em execução fiscal, acrescidas de juros indemnizatórios desde cada retenção;
- a condenação da Autoridade Tributária em custas.

O Requerente juntou três documentos e procuração

C. AUSÊNCIA DE RESPOSTA DA REQUERIDA

Embora tenha sido notificada em 15/04/2026, do despacho arbitral desta data, proferido nos termos e para os efeitos do art. 17º do RJAT, a Requerida não apresentou Resposta, nem juntou o processo administrativo

D. QUESTÕES A DECIDIR

Face à posição assumida pelos Requerentes, conforme os argumentos apresentados, são as seguintes as questões, que cabe apreciar e decidir:

- 1.. Se, numa liquidação emitida relativamente a rendimentos do ano de 2022, nos termos e para os efeitos dos n.ºs. 5 e 6 do art. 10º do CIRS, relativos à exclusão da tributação das mais valias imobiliárias, a prova de que o valor da realização é reinvestido, no prazo máximo de doze meses, na aquisição de outro imóvel destinado a habitação própria e permanente é exclusivamente feita através da alteração do domicílio fiscal, ou por outros meios.
2. E, complementarmente, no caso de o Tribunal Arbitral condenar a Requerida, se haverá lugar à restituição de montantes pagos e ao pagamento de juros indemnizatórios, e desde quando.

E. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- O Tribunal Arbitral é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º, nº 1, do RJAT.

- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

- O processo não enferma de nulidades.

- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa

Tudo visto, cumpre proferir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, o Tribunal dá como provados os seguintes factos:

- 1 - Em 27 de maio de 2022, os Requerentes alienaram o imóvel sito na ..., Lote..., Lisboa, que constituía a sua habitação própria e permanente.
- 2- Em 3 de junho de 2022, os Requerentes adquiriram o imóvel sito na..., n.º ..., ..., Póvoa de Santa Iria.
- 3 - O valor da realização obtido com a alienação do imóvel foi reinvestido na aquisição do novo imóvel.
- 4 – Relativamente ao novo imóvel, os Requerentes praticaram, em meados de 2022, os actos adiante indicados.
- 5 - Celebraram contratos de fornecimento de água e eletricidade relativos ao imóvel adquirido, registando-se desde então em seu nome, consumos contínuos e regulares.
- 6 - Passaram a receber correspondência na nova morada e comunicaram-na a diversas entidades públicas e privadas, designadamente à entidade patronal.
- 7 - Seguraram o recheio do imóvel, na Companhia de Seguros Os Requerentes deixaram definitivamente de residir no imóvel alienado.
- 8 - Requereram a alteração do seu domicílio fiscal para a nova morada, tendo recebido o respetivo código de confirmação.
- 9 - A alteração do domicílio fiscal ficou refletida no sistema da AT em Janeiro de 2024.
- 10 - A AT emitiu a liquidação adicional de IRS n.º 2023..., com fundamento na falta de coincidência formal entre o domicílio fiscal e a residência efetiva dos Requerentes.

11 - Na sequência do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRS ora impugnada; os Requerentes apresentaram em 13 de agosto de 2025, um pedido de revisão oficiosa.

12 - Os Requerentes nunca foram notificados de qualquer decisão sobre o pedido de revisão oficiosa, que apresentaram em 13 de Agosto de 2025, pelo que, decorrido o prazo legal de quatro meses sobre a data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, a mesma foi indeferida tacitamente.

13 - No dia 09/03/2026, os Requerentes apresentaram o presente PPA.

A.2. Factos dados como não provados

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

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

Os factos dados como provados estão baseados nos documentos juntos ao pedido de revisão oficiosa indicados relativamente a cada um deles, na medida em que fundaram a emissão da liquidação em apreço e a sua adesão à realidade não foi questionada.

B. DO DIREITO

Fixada a matéria de facto, procede-se, de seguida à sua subsunção jurídica e à determinação do Direito a aplicar, tendo em conta as questões a decidir que foram enunciadas. O presente PPA tem por objecto:

- a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação adicional de IRS n.º 2023... relativa ao período de rendimentos do ano de 2022;

- a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 13 de agosto de 2025;

Relativamente ao reconhecimento do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, que ainda não terá sido decidido, estando, portanto, transcorrido o prazo de quatro meses para o efeito, dúvidas não há sobre o mesmo, razão porque este Tribunal Arbitral o reconhece

Quanto à liquidação adicional sub judice, colhe-se dos elementos juntos ao processo, que foi emitida na sequência da notificação feita pela Requerida aos Requerentes, em 27/07/2023, em sede de audiência prévia, do seguinte teor:

“Deve entregar declaração de substituição e remover o reinvestimento em virtude de não estar domiciliado no imóvel que identificou no anexo G quadro SA1

De acordo com o art. 10º, nº 6, alínea a) “não afectou a sua habitação nos doze meses seguintes após o reinvestimento”

Para além disto, este Tribunal Arbitral não conhece a posição da Requerida, relativamente à matéria em apreço, uma vez que esta não se pronunciou em sede de pedido de revisão oficiosa, deixando transcorrer o prazo para o seu indeferimento tácito e não apresentou Resposta no presente PPA, nem juntou o processo administrativo, para que fora devidamente notificada em 14/05/2026, do despacho arbitral da mesma data, para os termos e efeitos do art. 17º do RJAT,

Neste contexto, o presente processo prosseguiu, nos termos do disposto no art. 19º, nº 1 do RAT, o qual subordinado à epígrafe “Princípio da livre condução do processo” dispõe, relativamente ao que está em causa, que a inexistência de defesa não obsta ao prosseguimento do processo e à consequente emissão de decisão arbitral com base na prova produzida.

Com efeito, verifica-se que os Requerentes, no PPA, anexaram documentação probatória dos factos que alegaram, designadamente, a que fora junta ao pedido de

revisão oficiosa, através dos quais é possível delimitar com clareza a questão a decidir e dispor dos elementos necessários para a tomada da decisão.

Delimitada a questão a decidir, na forma já atrás elencada, verifica-se que a mesma consiste, no essencial, em saber se, numa liquidação emitida relativamente a rendimentos do ano de 2022, nos termos e para os efeitos dos n.ºs. 5 e 6 do art. 10º do CIRS, relativos à exclusão da tributação das mais valias imobiliárias, a prova de que o valor da realização é reinvestido, no prazo máximo de doze meses, na aquisição de outro imóvel destinado a habitação própria e permanente é exclusivamente feita através da alteração do domicílio fiscal, ou por outros meios

Na situação a que este Tribunal Arbitral foi chamado a decidir apenas está em causa saber se o imóvel em que os Requerentes procederam ao reinvestimento passou a ser a sua habitação própria e permanente.

Ora, tem sido reconhecido pela jurisprudência que o conceito de reinvestimento subjacente ao disposto nos referidos normativos é um “conceito económico”, impondo a lei que seja destinado para o mesmo fim, no caso, habitação própria e permanente

.

Procedendo-se a uma interpretação teleológica do n.º 5 do art. 10º do CIRS, o que se mostra relevante para o legislador é que o produto da venda de um determinado imóvel com determinada afectação – habitação própria e permanente – seja reinvestido noutro imóvel com a mesma afectação, impondo apenas uma limitação temporal no que respeita a reinvestimento e afectação.

Donde, tendo sido provado nos autos a prática de actos que indubitavelmente demonstram que os Requerentes afectaram o imóvel a sua habitação própria e permanente, dentro do prazo de doze meses, a Requerida deveria tê-lo reconhecido, não obstante a questão da alteração do domicílio fiscal.

Na verdade, ficou provado terem os Requerentes desde meados de 2022 praticado actos próprios de quem ocupa permanentemente o imóvel referido, tais como: o seguro do recheio da casa, comunicação da nova morada à entidade patronal, contratos e consumos de água e electricidade e procurado alterar o domicílio fiscal dentro do mesmo período.

Assim sendo, torna-se bem evidente que os Requerentes afectaram o imóvel, no prazo legalmente estatuído a sua residência própria e permanente, estando, assim, preenchidos os requisitos legais para a exclusão.

Uma última nota para se dizer relativamente ao argumento usado pela AT para emitir a liquidação adicional que a alteração do domicílio fiscal, à data, consistiria numa mera presunção, ilidível perante a abundância de factos comprovativos.

Pelo exposto tem de se concluir que a liquidação sub judice impugnada enferma do vício de violação da lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, de acordo com o disposto no art. 163º, nº 1 do CPA, aplicável nos termos do at. 2º, alínea c) do LGT, e, consequentemente, a anulação, também, do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

Quanto ao pedido de reembolso de quantias suportadas pelos Requerentes, em consequência da liquidação adicional que este Tribunal Arbitral anula e ao pagamento pela Requerida de juros indemnizatórios, há que referir, desde já, que o mesmo é necessariamente julgado procedente, nos termos e com os fundamentos adiante indicados, devendo os mesmos serem calculados e liquidados, conforme o disposto no art. 24º do RJAT, em sede de execução de julgado

Com efeito, esta matéria está regulada no art. 24.º do RJAT, o qual expressamente determina no seu n.º 1, alínea b) que a decisão arbitral obriga a Administração Tributária, nos casos aí consignados, a “Restabelecer a situação que existiria se o

acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessárias para o efeito”, e preceitua, ainda, no seu n.º 5, que “É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Também o art. 100.º da LGT, cuja aplicação é autorizada pelo disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT, preceitua de modo idêntico, no sentido da imediata reconstituição da legalidade, compreendendo a mesma o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso.

Por seu lado, o art. 43.º, n.º 1, da LGT condiciona o direito a juros indemnizatórios aos casos em que “houve erro imputável aos serviços de que resulta pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”, o que, conforme consta e é reconhecido na presente decisão arbitral, ocorreu.

Assim, como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, decidir sobre o reembolso.

Ora, face ao exposto, na sequência da anulação da liquidação, os Requerentes têm direito a serem reembolsados das quantias que, em consequência dessa liquidação, tiveram indevidamente de suportar.

Face às razões enunciadas, nos termos das normas do n.º 1 e da alínea c) do n.º 3 do art. 43º da LGT e do art.61º do CPPT, reconhece-se aos Requerentes o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, contados à taxa legal sobre os montantes suportados um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, que ocorreu em 13 de Agosto de 2025 (Acórdão do STA de 06/07/20, proferido no proc. nº 0560/05), até ao momento do processamento da respectiva nota de crédito.

C. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação adicional de IRS nº 2023..., referente ao ano de 2022, no valor de 51.830,73 euros e proceder à sua anulação, bem como à anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias que tiverem sido suportadas, nos termos que forem fixados em execução de julgado (art. 24º do RJAT), acrescidas de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados decorrido que seja um ano sobre a data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, até integral reembolso.
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 51.830,73 euros, nos termos do artigo 97º-A, nº 1, a), do Código de Procedimentos e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 29º do RJAT e do nº 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.142,00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e artigo 4º, nº 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

(Esta decisão foi redigida pela ortografia antiga)

Lisboa, 22 de Setembro de 2026

O Árbitro

(José Nunes Barata)