

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 358/2026-T

Tema: IRS – Mais-valias resultantes da venda de habitação própria e permanente; Reinvestimento; Circunstâncias excepcionais; Falta de mandatário judicial; Intempestividade.

SUMÁRIO:

I. O n.º 23, do artigo 10.º, do Código do IRS não exige que a circunstância excepcional cause a transmissão do imóvel. Exige, antes, que a ela se tenha devido a inobservância do período de 12 meses a que se refere a alínea e) do n.º 5 do Código do IRS.

II. A proximidade temporal entre o nascimento de B..., a fixação da residência familiar na mesma morada e a cessação do domicílio fiscal no imóvel transmitido constitui forte indício de que a alteração da composição do agregado concorreu, juntamente com a mobilidade profissional, do Requerente para a consolidação da residência nos Países Baixos e para aquela cessação.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

É Requerente **A...**, titular do número de identificação fiscal português ..., residente em ... , Países Baixos, doravante designado de Requerente.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante designada de Requerida ou Autoridade Tributária e Aduaneira.

O Requerente apresentou, em 25 de Março de 2026, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”), com vista à anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024, na parte respeitante à tributação da mais-valia decorrente da alienação da habitação própria e permanente do Requerente, e a anule nessa parte, por verificação da ressalva das circunstâncias excepcionais do artigo 10.º, n.º 23, do Código do IRS (redacção à data dos factos); e subsidiariamente, por uma interpretação da ressalva que exclua do seu âmbito a situação em apreço ser incompatível com o artigo 45.º do TFUE e, bem assim, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir ao Requerente o imposto indevidamente pago, incluindo as quantias já liquidadas no âmbito do plano prestacional, acrescido de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, e a Autoridade Tributária foi notificada em 26 de Março de 2026. O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b), do n.º 1, do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitro, o presente signatário, aceite por este, nos termos legalmente previstos.

Em 13 de Maio de 2026, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral, foi regularmente constituído em 2 de Junho de 2026, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar e decidir o objecto do presente litígio, e notificada à Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta.

Em 8 de Julho de 2026, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação.

Em 9 de Julho de 2026, o Tribunal Arbitral notificou o Requerente para, querendo, pronunciar-se, no prazo de 10 dias, sobre a matéria de excepção invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta.

Mais,

Não existindo evidência de que o Requerente constituiu mandatário judicial, e consubstanciando essa falta uma exceção dilatória, de conhecimento oficioso, que obsta a que o Tribunal Arbitral conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância (artigo 278.º/1 e) do CPC conjugado com os artigos 578.º, 577.º, alínea h) e 576.º, n.º 2 do CPC)¹. Assim, o Tribunal Arbitral notificou o Requerente para, no mesmo prazo de 10 dias, remeter ao Tribunal Arbitral cópia da procuração emitida ao mandatário que tivesse constituído, sem o que o processo não poderá prosseguir e sem prejuízo da responsabilidade do Requerente pelo pagamento da taxa de arbitragem remanescente.

Mais,

O Requerente juntou ao processo diversos documentos em língua estrangeira (presumivelmente neerlandês e em inglês). O CPPT não contém norma específica relativa à apresentação de documentos em língua estrangeira, aplicando-se, por força do artigo 2.º, o regime subsidiário do CPC. O artigo 134.º, n.º 1, do CPC estabelece que, quando se ofereçam documentos escritos em língua estrangeira “que careçam de tradução”, o juiz pode ordenar a sua tradução, oficiosamente ou a requerimento de alguma das partes. A lei não impõe a tradução automática desses documentos, cabendo ao Tribunal avaliar, caso a caso, se esta é necessária para a boa decisão da causa.² No caso concreto, verifica-se que os documentos apresentados pelo Requerente, sobretudo os documentos presumivelmente em neerlandês, não se encontram redigidos numa língua comumente dominada, pelo que este Tribunal Arbitral considera que estes documentos levantam dúvidas sobre o seu conteúdo, autenticidade e relevância. Neste sentido, o Tribunal Arbitral notificou o Requerente para, no mesmo prazo de 10 dias, remeter ao Tribunal Arbitral cópia autenticada da tradução para português dos documentos n.º 3, n.º 5 e n.º 11.

Em 20 de Julho de 2026, o Requerente pronunciou-se sobre as questões suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta tendo junto documentos e protestado juntar fotocópias certificadas dos dois documentos em falta.

Por despacho de 22 de Julho de 2026, o Tribunal Arbitral concedeu à Autoridade Tributária e Aduaneira a oportunidade para exercer contraditório, querendo, sobre os documentos juntos pelo Requerente, no prazo de 10 dias, relegando para a decisão final a decisão sobre o pedido do Requerente, de 20 de Julho de 2026, de junção de documentos aos autos.

Em 22 de Julho de 2026, após o despacho arbitral, o Requerente veio requerer a junção aos autos das fotocópias certificadas dos dois documentos em falta.

¹ Conforme se reconhece, entre outras, nas decisões arbitrais dos processos n.º 1059/2023-T e n.º 794/2023-T.

² Este entendimento foi reafirmado pelo Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 28-05-2019 (Processo n.º 19156/18.0T8LSB-B.L1-7), onde se conclui que a tradução de documentos estrangeiros não é obrigatória, devendo apenas ser ordenada quando o Tribunal considere que o documento carece de tradução para garantir a inteligibilidade ou o exercício do contraditório. O acórdão sublinhou ainda que, quando o Tribunal compreenda o teor do documento e este esteja redigido numa língua comumente dominada, não há motivo para exigir a sua tradução.

Em 14 de Setembro de 2026, uma vez decorrido o prazo concedido à Autoridade Tributária e Aduaneira, não esta exercido contraditório, nem informado o Tribunal Arbitral da intenção de não pretender exercer contraditório e não tendo o Requerente indicado prova testemunhal a inquirir, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. As Partes foram também notificadas para apresentarem alegações escritas, no prazo de 10 dias. O Tribunal Arbitral determinou, ainda, que a Requerida juntasse aos autos o Processo Administrativo completo.

O Requerente apresentou as suas alegações em 28 de Setembro de 2026. A Requerida apresentou alegações em 9 de Outubro de 2026.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

1.1. Admissão dos documentos redigidos em língua estrangeira que o Requerente juntou com o PPA

Conforme referido anteriormente, o Requerente juntou ao processo diversos documentos em língua estrangeira (presumivelmente neerlandês e em inglês).

O CPPT não contém norma específica relativa à apresentação de documentos em língua estrangeira, aplicando-se, por força do artigo 2.º, o regime subsidiário do CPC. O artigo 134.º, n.º 1, do CPC estabelece que, quando se ofereçam documentos escritos em língua estrangeira “que careçam de tradução”, o juiz pode ordenar a sua tradução, oficiosamente ou a requerimento de alguma das partes. A lei não impõe a tradução automática desses documentos, cabendo ao Tribunal avaliar, caso a caso, se esta é necessária para a boa decisão da causa.

Este entendimento foi reafirmado pelo Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 28 de Maio de 2019 (cfr., Processo n.º 19156/18.0T8LSB-B.L1-7), onde se conclui que a tradução de documentos estrangeiros não é obrigatória, devendo apenas ser ordenada quando o Tribunal considere que os documentos carecem de tradução para garantir a inteligibilidade ou o exercício do contraditório.

O acórdão sublinhou ainda que, quando o Tribunal compreenda o teor dos documentos e estes estejam redigidos numa língua comumente dominada, não há motivo para exigir a sua tradução.

No caso concreto, tendo o Tribunal Arbitral verificado que os documentos apresentados pelo Requerente, sobretudo os documentos presumivelmente em neerlandês, não se encontram redigidos numa língua comumente dominada, entendeu o Tribunal Arbitral que estes documentos levantam dúvidas sobre o seu conteúdo, autenticidade e relevância.

Neste sentido, o Tribunal Arbitral notificou o Requerente para, no mesmo prazo de 10 dias, remeter ao Tribunal Arbitral cópia autenticada da tradução para português dos Documentos n.º 3, n.º 5 e n.º 11.

Em 20 de Julho de 2026, o Requerente veio juntar ao processo a cópia autenticada da tradução para língua portuguesa do Documento n.º 5, acompanhada do respectivo documento original (Anexo H). Quanto aos Documentos n.º 3 e n.º 11 (Anexos G e I), redigidos em língua neerlandesa, o Requerente veio juntá-los ao processo em 22 de Julho de 2026.

Em conformidade com o exposto, o Tribunal Arbitral admite como meio de prova os documentos traduzidos, por serem plenamente compreensíveis e por não subsistirem dúvidas quanto à sua veracidade, autenticidade e relevância.

1.2. Falta de junção do processo administrativo pela Requerida

Embora tenha sido devidamente notificada para junção do processo administrativo, a Requerida não procedeu à sua junção.

De acordo com o disposto no artigo 17.º, n.º 2, do RJAT, “*A administração tributária remete ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

Sucede que, conforme bem explica JORGE LOPES DE SOUSA “*Relativamente à ordem de envio do processo administrativo, prevista no n.º 5 deste art. 110.º do CPPT, não se prevendo um regime especial para o seu não acatamento, deverá aplicar-se subsidiariamente o regime previsto no art. 84.º, n.ºs 4, 5 e 6, do CPTA. Assim, na falta de envio do processo, sem justificação aceitável, o juiz pode determinar a aplicação de sanções pecuniárias compulsórias, nos termos do art. 169.º do CPTA, sem prejuízo do apuramento da responsabilidade civil, disciplinar e criminal a que haja lugar (art. 84.º, n.º 4, do CPTA^[3]). A falta de envio do processo administrativo não obsta ao prosseguimento do processo e determina que os factos alegados pelo impugnante se considerem provados, se aquela falta tiver tornado a prova impossível ou de considerável dificuldade (art. 84.º, n.º 5, do CPTA^[4])*” (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume II, Áreas Editora, 2011, p. 237).

³ Actual n.º 5 do artigo 84.º do CPTA.

⁴ Actual n.º 6 do artigo 84.º do CPTA.

Todavia, para que se considerem provados os factos alegados pelos Requerentes, nos termos do n.º 6 do artigo 84.º do CPTA, é essencial que os Requerentes demonstrem que “(...) o processo administrativo ou alguns documentos atinentes à matéria da causa não foram enviados e que essa circunstância impediu, ou pelo menos, dificultou consideravelmente a prova dos factos que articulou na petição” (cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Almedina, 2017, 4.ª Edição, pp. 632 e 633).

Assim, para a determinação da matéria de facto dada como provada e como não provada nos presentes autos será tido em consideração o disposto no referido artigo 84.º, n.º 6, do CPTA.

1.3. Argumentos das Partes

O Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral tendo em vista à declaração de ilegalidade da liquidação de IRS de 2024 na parte respeitante à tributação das mais-valias decorrentes da alienação do imóvel que constituía habitação própria e permanente do Requerente, por verificação da ressalva das circunstâncias excepcionais do artigo 10.º, n.º 23, do Código do IRS (redacção à data dos factos); e subsidiariamente, por uma interpretação da ressalva que exclua do seu âmbito a situação em apreço ser incompatível com o artigo 45.º do TFUE, a anulação parcial da liquidação, no montante de € 16.010,34 e a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir ao Requerente o imposto indevidamente pago, incluindo as quantias já liquidadas no âmbito do plano prestacional, acrescido de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou o seguinte:

- a. O Requerente apresentou previamente reclamação graciosa junto da Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente à liquidação de IRS de 2024.
- b. Até à apresentação do pedido de pronúncia arbitral, não foi proferida qualquer decisão pela Autoridade Tributária e Aduaneira.
- c. Nos termos do artigo 57.º da LGT e do artigo 102.º do CPPT, a falta de decisão dentro do prazo legal determina o indeferimento tácito da reclamação, permitindo ao contribuinte recorrer à via contenciosa.
- d. Encontra-se, assim, esgotado o meio administrativo de reacção ao acto tributário, estando o Requerente legitimado a apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral.
- e. O imóvel alienado (correspondente à fracção "Q" do artigo matricial n.º ... de Coimbra) constituiu durante vários anos a habitação própria e permanente do Requerente, correspondendo ao local onde se encontrava organizado o centro da sua vida pessoal e familiar, sendo aí que mantinha os seus contratos de serviços essenciais e onde se desenvolvia a sua vida quotidiana.

- f. Tal circunstância resulta, designadamente, do histórico de morada fiscal emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que comprova a residência do Requerente naquele imóvel entre 2018 e Fevereiro de 2024.
- g. A utilização efectiva do imóvel como habitação encontra-se igualmente demonstrada pelos contratos de fornecimento de serviços essenciais associados ao imóvel, designadamente, eletricidade, telecomunicações e gás.
- h. A deslocação para o estrangeiro ocorreu exclusivamente por razões profissionais e foi acompanhada da decisão de proceder à alienação da habitação anteriormente utilizada como habitação própria e permanente.
- i. O Requerente não pretendeu excluir a relevância de circunstâncias pessoais e familiares contemporâneas para a consolidação da residência familiar e para o momento concreto da alteração do domicílio fiscal.
- j. Apesar da mudança temporária de residência, o imóvel manteve-se afecto a fins habitacionais até à respectiva alienação, não tendo sido objeto de arrendamento ou de qualquer utilização incompatível com o seu carácter de habitação própria e permanente.
- k. Na sequência da alienação do imóvel em Portugal, o Requerente adquiriu uma nova habitação nos Países Baixos. A aquisição foi formalizada por escritura celebrada em 9 de Dezembro de 2024, e a habitação adquirida passou a constituir a residência habitual do Requerente.
- l. Apesar de se encontrarem preenchidos os requisitos legais do regime de reinvestimento previsto no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à tributação das mais-valias resultantes da venda do imóvel.
- m. Na liquidação de IRS relativa ao ano de 2024 foi apurado imposto a pagar no montante de € 16.010,34, valor cuja legalidade é objecto do presente pedido arbitral.
- n. O referido montante encontra-se a ser pago pelo Requerente através de plano prestacional autorizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, iniciado em Dezembro de 2025.
- o. Nos termos do artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS, os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo não são tributados quando o valor de realização seja reinvestido na aquisição de outra habitação com o mesmo destino.
- p. O objectivo desta norma consiste em permitir a substituição de habitação própria e permanente sem penalização fiscal, desde que o valor obtido com a alienação seja aplicado na aquisição de nova habitação com o mesmo destino.

- q. Para que se verifique a exclusão de tributação prevista na lei, devem encontrar-se preenchidos os seguintes requisitos essenciais:
 - a. O imóvel alienado deve ter constituído habitação própria e permanente do contribuinte;
 - b. O valor de realização deve ser reinvestido na aquisição de nova habitação própria e permanente;
 - c. O reinvestimento deve ocorrer dentro do prazo legalmente previsto.
- r. Da análise da matéria de facto e da prova documental resulta demonstrado que todos os requisitos previstos no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS se encontram preenchidos.
- s. Em primeiro lugar, o imóvel alienado constituiu durante vários anos a habitação própria e permanente do Requerente, correspondendo ao local onde se encontrava organizado o centro da sua vida pessoal e familiar.
- t. Em segundo lugar, encontra-se demonstrado que o valor obtido com a alienação do imóvel foi reinvestido na aquisição de nova habitação, que passou a constituir a residência habitual do Requerente.
- u. Por último, o reinvestimento ocorreu dentro do prazo legalmente previsto, uma vez que a nova habitação foi adquirida poucas semanas após a venda do imóvel e o valor obtido com a alienação foi aplicado na amortização do crédito habitação associado à nova residência.
- v. A jurisprudência arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa tem vindo a reconhecer que a alteração da residência fiscal antes da alienação do imóvel não impede, por si só, a aplicação do regime de exclusão de tributação previsto no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS.
- w. Com efeito, o elemento determinante para efeitos de aplicação da norma é a utilização efectiva do imóvel como habitação própria e permanente, e não necessariamente a manutenção da residência fiscal nesse imóvel no momento exato da alienação.
- x. Assim, quando se demonstre que o imóvel constituiu efetivamente a residência habitual do contribuinte e que o produto da venda foi reinvestido na aquisição de nova habitação com o mesmo destino, encontram-se preenchidos os requisitos legais para a exclusão de tributação.
- y. Entende o Requerente, que da análise da matéria de facto e da prova documental junta aos autos resulta demonstrado que:
 - a. O imóvel alienado constituiu habitação própria e permanente do Requerente durante vários anos;
 - b. O imóvel foi alienado em 21 de Novembro de 2024;

- c. O Requerente adquiriu nova habitação em 9 de Dezembro de 2024, que passou a constituir a sua residência habitual;
 - d. O valor obtido com a alienação foi reinvestido na aquisição da nova habitação, tendo sido aplicada a quantia de € 215.000 na amortização do crédito habitação;
 - e. O reinvestimento ocorreu dentro do prazo legalmente previsto no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS.
- z. Verificam-se, assim, todos os pressupostos legais para a aplicação do regime de exclusão de tributação das mais-valias por reinvestimento em habitação própria e permanente.
- aa. Acresce que a interpretação restritiva adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, segundo a qual a alteração da residência fiscal antes da alienação impediria a aplicação do referido regime, não encontra suporte na letra nem no espírito da lei, nem é compatível com a finalidade do regime previsto no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS.
- bb. Nestes termos, deve reconhecer-se que a alienação do imóvel beneficiou do regime de exclusão de tributação das mais-valias, sendo, por conseguinte, ilegal a liquidação de IRS efectuada pela Autoridade Tributária na parte em que procedeu à tributação do referido ganho.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente Resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- a. O Requerente pede a final que o Tribunal Arbitral “*determine a anulação parcial da liquidação, no montante de € 16.010,34*”.
- b. Acontece que o contencioso tributário é um contencioso de mera anulação, limitando o poder do juiz à verificação da validade de um ato administrativo.
- c. Se detectar ilegalidades, o juiz anula o acto, mas não se substitui à Autoridade Tributária e Aduaneira para tomar uma nova decisão.
- d. Pelo que, não poderá o Requerente solicitar o reembolso de um montante específico, estando o valor em questão, em caso de procedência, o que não se concede, sujeito a nova liquidação e cálculo por parte dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira.
- e. Nesta parte, deverá o pedido do Requerente improceder.
- f. Defende a Autoridade Tributária e Aduaneira, que conforme resulta do pedido de pronúncia arbitral, o Requerente identificou como objecto do pedido a “*Declaração de ilegalidade parcial da liquidação de IRS relativa ao ano 2024, na parte respeitante à tributação de mais-valias decorrentes da alienação de imóvel destinado a habitação própria e permanente*”.

- g. Assim como, na “INTRODUÇÃO” refere que “*O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a declaração de ilegalidade parcial da liquidação de IRS relativa ao ano de 2024*”.
- h. Refere, ainda, no Ponto “II - Objeto do pedido”, que o “*pedido tem por objeto a declaração de ilegalidade da liquidação de IRS de 2024*”.
- i. E a final, em “IX – Pedido”, pediu que o Tribunal Arbitral “*declare a ilegalidade da liquidação de IRS de 2024...*”.
- j. O artigo 10.º do RJAT estabelece, quanto a actos de liquidação, que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 (noventa) dias, remetendo, quanto ao momento do início de contagem, para aquilo que se mostra preceituado no artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.
- k. Ora, o prazo de pagamento da liquidação referente ao ano de 2024 terminou a 29 de Setembro de 2025.
- l. Pelo que o prazo de 90 dias de impugnação arbitral, terminou a 12 de Janeiro de 2026.
- m. Tendo o Requerente apresentado a impugnação a 25 de Março de 2026, a mesma deve-se considerar intempestiva.
- n. A Autoridade Tributária e Aduaneira convoca em apoio do seu entendimento abundante jurisprudência arbitral (cfr., Processos n.º 62/2012-T, n.º 188/2013-T, n.º 244/2013-T, n.º 261/2015-T, n.º 38/2015-T, n.º 195/2015-T, n.º 196/2015-T, n.º 211/2015-T, n.º 346/2015-T, n.º 618/2015-T e n.º 378/2018-T, todos do CAAD).
- o. Entende a Autoridade Tributária e Aduaneira que uma vez que o Requerente emigrou para o Reino dos Países Baixos em Fevereiro de 2024, aquando da venda do seu imóvel a 21 de Novembro de 2024, já essa habitação não servia de sua habitação própria e permanente.
- p. Tendo o Requerente mudado de Portugal para o Reino dos Países Baixos em Fevereiro de 2024, claramente com a intenção de aí permanecer e residir de forma permanente, aí mantendo o seu centro de interesses vitais, designadamente, o seu emprego, fica claro que não cumpriu o requisito do destino do imóvel vendido para sua habitação própria e permanente nos 12 meses anteriores à data da transmissão.
- q. Pelo que, também por este motivo, deve improceder o pedido do Requerente.

2. Do Mérito

2.1. Questões Decidendas

Atenta a posição das Partes, adoptadas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais a dirimir – as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

- i. Questão prévia: do pedido de reembolso de montante certo;
- ii. Da falta de constituição de mandatário judicial;
- iii. Da intempestividade do pedido arbitral;
- iv. Da ilegalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2025... .

2.2. Fundamentação de Facto

Consideram-se provados os seguintes factos, assente nos factos e na prova documental e constante do processo que não mereceu impugnação:

- a. O Requerente residiu, entre 22 de Dezembro de 2018 e 12 de Fevereiro de 2024, no imóvel sito na Urbanização ..., ...-... Coimbra, inscrito na matriz predial sob a fracção “Q” do artigo matricial ... (cfr., Documento n.º 7, junto com o PPA).
- b. A utilização efectiva do imóvel como residência habitual encontra-se demonstrada por contratos de fornecimento de serviços essenciais associados ao imóvel, designadamente, electricidade, telecomunicações e gás (cfr., Documentos n.º 8, n.º 8 e n.º 10, juntos com o PPA).
- c. Em 10 de Fevereiro de 2024, pelas 20 horas e 31 minutos, nasceu em ..., Países Baixos, B..., filho do Requerente, conforme Declaração de Nascimento n.º 2024.03108, da qual consta, como morada de residência de ambos os progenitores e do próprio menor, a ..., Eindhoven (cfr., Anexo K, junto com o requerimento de 20 de Julho de 2026).
- d. B..., NIF ..., consta como dependente e C..., NIF ..., consta como unida de facto na comunicação de agregado familiar efectuada junto da Autoridade Tributária e Aduaneira relativa ao ano de 2024, apresentada em 2 de Fevereiro de 2025 (cfr., Anexo M, junto com o requerimento de 20 de Julho de 2026).
- e. Com efeitos a partir de 13 de Fevereiro de 2024 e até 31 de Dezembro de 2024, o cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira passou a identificar o Requerente como residente fiscal nos Países Baixos, com domicílio fiscal em ..., Eindhoven.
- f. Em 21 de Novembro de 2024, por escritura pública, o Requerente alienou o imóvel identificado em a), pelo valor de € 200.000,00 (cfr., Documento n.º 2, junto com o PPA).

- g. Em 9 de Dezembro de 2024, o Requerente e C... adquiriram, por escritura pública outorgada perante notária em ..., o direito de propriedade sobre a habitação sita em ... Veldhoven, pelo valor de € 405.000,00, tendo os adquirentes declarado expressamente na escritura destinar o imóvel à sua residência principal de forma permanente (cfr., Anexo G, junto com o requerimento de 20 de Julho de 2026).
- h. Em 23 de Dezembro de 2024, o Requerente efectuou, a partir de conta bancária de que é titular, uma transferência de € 215.000,00 para a entidade D..., com a referência “*Additional payment*” (cfr., Anexo H, junto com o requerimento de 20 de Julho de 2026).
- i. Com efeitos a 1 de Janeiro de 2025, o domicílio fiscal do Requerente nos Países Baixos passou a corresponder à morada ... Veldhoven, conforme certidão de registo de residência emitida pelo Município de Veldhoven (cfr., Anexo I, junto com o requerimento de 20 de Julho de 2026 e Documento n.º 7 junto com o PPA).
- j. Em 8 de Junho de 2025, o Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2024, à qual foi atribuída a liquidação n.º 2025..., com o montante a pagar de € 16.010,34 (cfr., Anexo N, junto com o requerimento de 20 de Julho de 2026).
- k. Em 22 de Outubro de 2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação n.º 2025..., à qual foi atribuído o processo n.º ...2025... (cfr., Anexos B e L, juntos com o requerimento de 20 de Julho de 2026).
- l. Em 22 de Fevereiro de 2026, formou-se a presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação n.º 2025... .
- m. Em 25 de Março de 2026, o Requerente apresentou o presente PPA.

2.3. Factos não Provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objecto de análise concreta, não se considerou provado que o Requerente tenha pago o acto tributário de liquidação de IRS n.º 2025..., relativo ao ano de 2024.

Também não se pode considerar, para este efeito, a consequência prevista no n.º 6 do artigo 84.º do CPTA para a falta de junção do processo administrativo pela Requerida.

Portanto, no caso em apreço, como a falta do processo administrativo não torna a prova impossível ou de considerável dificuldade, entende o Tribunal Arbitral que não é possível considerar que os factos alegados pelo Requerente se considerem provados.

2.4. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas Partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas Partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7, e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Por requerimento de 20 de Julho de 2026, o Requerente solicitou ao Tribunal Arbitral a junção de outros documentos aos autos (documentação oficial complementar relativa à reclamação graciosa e outros documentos comprovativos da circunstância excepcional prevista no artigo 10.º, n.º 23, do Código do IRS).

O Tribunal Arbitral relegou para a decisão arbitral, a decisão sobre o pedido do Requerente.

Cumpra, assim, decidir.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 2, alíneas c) e d), do RJAT, os documentos devem ser juntos aos articulados que contenham as circunstâncias de facto objecto de prova. Tal norma revela-se em sintonia com o que resulta do artigo 423.º, n.º 1, do CPC, nos termos do qual os documentos devem ser juntos aos articulados em que é invocada a factualidade a que tais documentos se reportam. Segundo o previsto no artigo 29.º, n.º 1, e), do RJAT, é subsidiariamente aplicável, ao processo tributário, o regime processual civil, sendo que, como decorre do n.º 2 de tal preceito, tal aplicação deve ser realizada em termos devidamente adaptados à realidade do processo tributário e às especificidades de cada acção. No âmbito do n.º 2 de tal preceito contempla uma das hipóteses de admissibilidade de junção tardia de documentos: *“Se não forem juntos com o articulado respetivo, os documentos podem ser apresentados até 20 dias antes da data em que se realize a audiência final, mas a parte é condenada em multa, exceto se provar que os não pôde oferecer com o articulado.”*.

A aplicação, devidamente adaptada, da referida norma, ao processo arbitral conduz a que, nos casos em que, como no presente, não tenha havido audiência de julgamento, a referência processual a tomar em consideração seja o momento das alegações e não o da audiência. Assim se decidiu, por exemplo, no seguimento de corrente jurisprudencial que se corrobora, nos processos arbitrais n.º 8/2015-T, n.º 753/2014 e n.º 347/2017-T. No caso em apreço, tendo sido

concedido prazo à Requerida para exercer contraditório, não se vê, assim, obstáculo legal à admissibilidade da junção aos autos dos referidos documentos apresentados pelo Requerente.

3. Matéria De Direito

3.1. Delimitação das questões a decidir

Em face das excepções invocadas, impõe-se o conhecimento prioritário das mesmas. Seguir-se-á – se a resposta àquelas o permitir – a análise do mérito do pedido.

Da questão prévia: os poderes de cognição do Tribunal Arbitral

A Autoridade Tributária e Aduaneira invoca que, sendo o contencioso tributário um contencioso de mera anulação, não poderia o Requerente pedir a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira num montante certo de reembolso, devendo tal pedido improceder.

Vejamos.

É certo que o poder de cognição do Tribunal Arbitral, quanto à apreciação da legalidade de actos de liquidação, é um poder de mera anulação, não competindo ao Tribunal Arbitral substituir-se à Autoridade Tributária e Aduaneira na definição do *quantum* de uma nova liquidação.

Sucede que a anulação, total ou parcial, de um acto de liquidação tributária determina, por efeito automático da lei, e não por substituição do Tribunal Arbitral à Requerida, o dever de reconstituição da situação que existiria não fora a ilegalidade praticada, incluindo o reembolso das quantias indevidamente pagas e o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos conjugados dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e 43.º e 100.º da LGT.

O pedido de restituição do imposto pago e de juros indemnizatórios, cumulado com o pedido anulatório nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, não é, pois, um pedido de condenação em montante fixado pelo Tribunal Arbitral em substituição da Requerida, mas a pretensão, processualmente admissível, de que sejam retiradas as consequências legais da declaração de ilegalidade, cujo apuramento aritmético definitivo, a ter lugar, será efectuado em execução da decisão arbitral.

Improcede, pois, a questão prévia suscitada pela Requerida.

Da falta de constituição de mandatário judicial

Não existindo evidência de que o Requerente constituiu mandatário judicial, e consubstanciando essa falta uma exceção dilatória, de conhecimento oficioso, que obsta a que o Tribunal Arbitral conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância (artigo 278.º, n.º 1, alínea e) do CPC conjugado com os artigos 578.º, 577.º, alínea h) e 576.º, n.º 2 do CPC), o Tribunal Arbitral notificou o Requerente para remeter ao Tribunal Arbitral cópia da procuração emitida ao mandatário que tivesse constituído, sem o que o processo não poderá prosseguir e sem prejuízo da responsabilidade do Requerente pelo pagamento da taxa de arbitragem remanescente.

Em cumprimento do despacho de 9 de Julho de 2026, e nos termos e para os efeitos do artigo 41.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, o Requerente veio constituir mandatário judicial, juntando, em 20 de Julho de 2026, a procuração forense outorgada a favor do Dr. ..., com a Cédula Profissional n.º ... e domicílio profissional na Rua ..., n.º ... Lisboa, ficando deste modo suprida a falta de constituição de mandatário assinalada pelo Tribunal Arbitral.

O mandatário constituído declarou subscrever e fazer seus, para todos os efeitos legais, os actos processuais anteriormente praticados nos autos, designadamente, o PPA apresentado em 25 de Março de 2026 e os documentos que o acompanharam, mostrando-se assim sanada a exceção dilatória assinalada, podendo o Tribunal Arbitral apreciar o mérito da causa.

Da intempestividade do PPA

A Autoridade Tributária e Aduaneira veio sustentar que o PPA é intempestivo por ter sido apresentado em 25 de Março de 2026, depois de decorrido o prazo de 90 dias contado do termo do prazo de pagamento voluntário da liquidação, afirmando ainda, no artigo 21.º da sua Resposta, que o Requerente não teria formulado qualquer pedido relativo à reclamação graciosa e que inexistiria qualquer referência a esse procedimento, quer na causa de pedir, quer no pedido.

Vejamos.

Com efeito, o PPA contém uma secção autónoma intitulada “II-A - Situação da reclamação graciosa”.

Nessa secção, o Requerente alegou expressamente que apresentara reclamação graciosa contra a liquidação de IRS de 2024, identificou-a como Documento n.º 6, declarou que a Autoridade Tributária e Aduaneira não havia proferido qualquer decisão até à data do PPA, invocou os artigos 57.º da Lei Geral Tributária e 102.º do CPPT, afirmou que a falta de decisão no prazo

legal determinava o indeferimento tácito e concluiu que o meio administrativo de reacção se encontrava esgotado, estando legitimado a apresentar o PPA.

Ora, a interpretação do pedido deve atender ao conjunto da petição, à articulação entre os factos alegados, aos fundamentos jurídicos invocados e à pretensão material deduzida, não podendo limitar-se a uma leitura isolada do respectivo segmento final.

Em apoio desta interpretação, o Supremo Tribunal de Justiça reconheceu, no acórdão de 2 de Novembro de 2023, proferido no processo n.º 696/21.0T8PNF.P1.S1, invocando jurisprudência que o próprio aresto qualifica de consistente, que os factos implicitamente alegados podem integrar a causa de pedir quando resultem do conjunto da petição:

“III. De acordo com a jurisprudência do STJ, na apreciação da causa deve ser tida em conta a alegação implícita de factos, não ocorrendo violação do princípio do dispositivo, na medida em que tais factos, porque implícitos, integram a causa de pedir;”.

Também a decisão arbitral proferida no processo n.º 336/2018-T, a cujas conclusões aderimos, julgou improcedente a excepção de intempestividade, afirmando que a reacção aos actos de segundo grau tem por objecto mediato a própria liquidação e que uma interpretação favorável ao acesso ao Direito e à tutela jurisdicional efectiva deve incluir o indeferimento da reclamação graciosa no objecto do processo - sem que se mostrasse sequer necessário o convite ao aperfeiçoamento do pedido.

Nesta medida, tendo o Requerente dedicado uma secção autónoma do PPA à reclamação graciosa, à ausência de decisão por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira e aos respectivos efeitos na contagem do prazo, deve concluir-se, da leitura global daquela peça, que o indeferimento tácito integrava o respectivo enquadramento factual e jurídico, ainda que o pedido final não contivesse uma alínea autónoma dirigida à sua anulação.

Esta é, além disso, a leitura mais conforme aos princípios *pro actione* e da tutela jurisdicional efectiva (artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa; artigo 7.º do CPTA, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT), que favorecem a apreciação do mérito da causa.

Improcede, pois, a excepção de intempestividade suscitada pela Requerida.

Da ilegalidade do acto de liquidação de IRS de 2024

A Autoridade Tributária e Aduaneira invoca que uma vez que o Requerente emigrou para os Países Baixos em Fevereiro de 2024, aquando da venda do seu imóvel a 21 de Novembro de 2024, essa já habitação não servia de sua habitação própria e permanente.

E que, como facilmente se percebe, tendo o Requerente mudado de Portugal para os Países Baixos, claramente com a intenção de aí permanecer e residir de forma permanente, aí mantendo o seu centro de interesses vitais, designadamente, o seu emprego, fica claro que não cumpriu o requisito do destino do imóvel vendido para sua habitação própria e permanente nos 12 meses anteriores à data da transmissão.

Vejamos.

Resulta do probatório que, em 10 de Fevereiro de 2024, nasceu em Veldhoven, Países Baixos, B..., filho do Requerente, conforme resulta da certidão do assento de nascimento n.º ... do ano de 2024, lavrado na Conservatória dos Registos Centrais de Lisboa em 20 de Fevereiro de 2024 (Anexo J, junto com o requerimento de 20 de Julho de 2026).

O nascimento de B... determinou, pois, uma alteração da composição do agregado familiar do Requerente - o aumento do número de dependentes, na acepção do n.º 4 e n.º 5, do artigo 13.º, do Código do IRS -, circunstância expressamente contemplada no então n.º 23, do artigo 10.º, do Código do IRS. O menor encontra-se fiscalmente identificado em Portugal, com o NIF..., e consta como dependente da comunicação do agregado familiar relativa ao ano fiscal de 2024 (Anexo M, junto com o requerimento de 20 de Julho de 2026).

À data do nascimento de B..., em 10 de Fevereiro de 2024, o cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira ainda identificava o Requerente como residente fiscal em Portugal e mantinha o respectivo domicílio fiscal no imóvel de Coimbra. A alteração cadastral apenas produziu efeitos em 13 de Fevereiro de 2024 (Documento n.º 7, junto com o PPA).

Dessa certidão consta que o cadastro fiscal identificou o Requerente como residente em Portugal, com domicílio fiscal naquele imóvel, de 22 de Dezembro de 2018 a 12 de Fevereiro de 2024, e que, com efeitos a partir de 13 de Fevereiro de 2024, passou a identificá-lo como residente fiscal nos Países Baixos, com morada em ..., Eindhoven.

Essa alteração cadastral, ocorrida apenas três dias após o nascimento de B..., teve por destino a exacta morada onde o Requerente passou a residir com o dependente e com a respectiva mãe: do próprio assento de nascimento (Anexo J, junto com o requerimento de 20 de Julho de 2026) consta, como residência habitual de ambos os progenitores - o Requerente e C... -, a morada ..., Eindhoven, Países Baixos. E a declaração de nascimento prestada perante as autoridades registais portuguesas e que esteve na base daquele assento de nascimento, indica como morada de residência do menor essa mesma ..., 13 (Anexo K, junto com o requerimento de 20 de Julho de 2026).

Coincidem, portanto, a morada indicada no assento de nascimento de B... como residência habitual de ambos os progenitores, a morada indicada na declaração de nascimento como

residência do menor e a morada que o cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira (Documento n.º 7, junto com o PPA) regista como novo domicílio fiscal do Requerente.

Recorde-se que o n.º 23, do artigo 10.º, do Código do IRS exige não é que a circunstância excepcional cause a transmissão do imóvel. Exige, antes, que a ela se tenha devido a inobservância do período de 12 meses a que se refere a alínea e) do n.º 5 do Código do IRS.

Ora, a proximidade temporal entre o nascimento de B..., a fixação da residência familiar na mesma morada e a cessação do domicílio fiscal no imóvel transmitido constitui forte indício de que a alteração da composição do agregado concorreu, juntamente com a mobilidade profissional, para a consolidação da residência nos Países Baixos e para aquela cessação.

Defende o Requerente que a mobilidade profissional e a alteração contemporânea da composição do agregado familiar concorreram, ambas, para a consolidação da residência familiar nos Países Baixos e para a cessação do domicílio fiscal no imóvel de Coimbra - cessação que ocorreu, precisamente, três dias após o nascimento do dependente e para a morada onde este e a respetiva mãe passaram a residir.

Ora, a letra da norma não exige que a circunstância excepcional constitua a causa única ou exclusiva. Entende este Tribunal Arbitral que deve considerar-se suficiente que a circunstância tenha concorrido de forma relevante e materialmente demonstrável para a cessação do domicílio fiscal no imóvel transmitido.

Acresce que ambas as circunstâncias se enquadram na previsão do n.º 23 do artigo 10.º do Código do IRS, a saber:

- a) o nascimento de um dependente, por corresponder à hipótese expressamente tipificada, *“aumento do número de dependentes”*;
- b) complementarmente e, em qualquer caso, a mobilidade geográfica por motivos laborais - alegada no PPA -, atendendo ao carácter exemplificativo da enumeração, evidenciado pelo advérbio *“nomeadamente”*, e, sobretudo, ao disposto no artigo 2.º, alínea c), subalínea iii), da Lei n.º 35/2024, de 7 de Agosto, que autorizou o Governo a alterar o artigo 10.º do Código do IRS de modo a *“prever uma exceção àquele prazo, para os casos de alteração da composição do agregado familiar e de mobilidade laboral”* - autorização concretizada pelo Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de Setembro.

Assume ainda particular relevo o facto de a Assembleia da República haver identificado, na própria norma habilitante, as duas circunstâncias que justificam a exceção ao prazo de 12 meses: a alteração da composição do agregado familiar e a mobilidade laboral. São, precisamente, as duas circunstâncias que concorreram no caso do Requerente.

E não pode o Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de Setembro, enquanto diploma autorizado, ser interpretado em sentido que restrinja o sentido e a extensão da autorização legislativa que lhe serve de fundamento (artigo 112.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa). A

enumeração do n.º 23, do artigo 10.º, do Código do IRS - expressamente aberta pelo advérbio “nomeadamente”, que precede a própria categoria enunciada - deve, pois, ser lida em conformidade com aquela autorização legislativa, abrangendo as duas circunstâncias nela nomeadas.

Seria, aliás, contraditório nos seus próprios termos que um diploma aprovado ao abrigo de uma autorização legislativa cujo objeto declarado é o de “*eliminar obstáculos fiscais à mobilidade geográfica por motivos laborais*” viesse a ser interpretado no sentido de penalizar precisamente o contribuinte que exerceu essa mobilidade.

Tanto a autorização legislativa, ao mandar prever a exceção para os casos de mobilidade laboral (circunstância por natureza planeada e antecipável), como os próprios exemplos da norma - casamento, união de facto e aumento do número de dependentes - abrangem situações inteiramente antecipáveis por quem nelas participa. A introdução, por via interpretativa, de um requisito adicional de imprevisibilidade que não consta da letra da lei restringiria injustificadamente a ressalva e, tratando-se de norma de incidência, colidiria com o princípio da legalidade tributária (artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa).

Verifica-se, assim, com plena correspondência literal, a circunstância excepcional prevista no n.º 23, do artigo 10.º, do Código do IRS, ficando afastada a exigência do período de 12 meses constante da alínea e), do n.º 5, do artigo 10.º, do Código do IRS.

Em conclusão, decide-se pela procedência do pedido do Requerente e determina-se a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024, na parte respeitante à tributação da mais-valia decorrente da alienação da habitação própria e permanente do Requerente, por verificação da ressalva das circunstâncias excepcionais do artigo 10.º, n.º 23, do Código do IRS (redacção à data dos factos).

Fica, assim, prejudicado o conhecimento dos demais vícios imputados ao acto tributário em apreço, nomeadamente, o de que uma interpretação da alínea e), do n.º 5, do artigo 10.º, do Código do IRS que negasse a exclusão de tributação ao contribuinte que, por ter passado a residir noutro Estado-Membro, ficou legalmente obrigado a alterar o seu domicílio fiscal, se traduziria numa restrição injustificada à liberdade de circulação de trabalhadores consagrada no artigo 45.º do TFUE.

Do reembolso do imposto liquidado e pago indevidamente e dos juros indemnizatórios

No pedido de pronúncia arbitral peticiona, ainda, o Requerente a condenação da Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios.

De acordo com o preceituado no artigo 100.º, da LGT (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT), *“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 ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

É actualmente pacífico que os Tribunais Arbitrais abarcam nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, até porque o processo arbitral foi desenhado como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Por sua vez, o processo de impugnação admite a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do teor do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se dispõe que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*, e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT, que estabelece que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”*.

Igualmente o artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, ao estabelecer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, deve ser interpretado e aplicado como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

É manifesto que na sequência da ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024 impugnada nestes autos, poderá haver lugar ao reembolso do imposto e juros pagos ilegalmente, por força dos já mencionados artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e 100.º, da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

Ao montante de imposto e juros eventualmente a reembolsar pela Requerida ao Requerente acrescerão os respectivos juros indemnizatórios sobre tal montante indevidamente liquidado.

Todavia, a procedência destes pedidos depende da prova de que o Requerente procedeu ao pagamento de montantes com base no acto ora anulado, o que não sucedeu no caso concreto.

Com efeito, nenhuma prova foi apresentada nos presentes autos por parte do Requerente que ateste que procedeu ao pagamento do acto de liquidação de IRS e juros compensatórios em análise.

Nesse sentido, mostra-se prejudicado o conhecimento, nesta sede, do pedido de condenação da Requerida ao reembolso do montante de imposto indevidamente liquidado e pago e ao pagamento dos versados juros indemnizatórios, sem prejuízo de tal prova vir a ser feita em sede de execução de julgados.

4. Decisão

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024, com as legais consequências, anulando-a parcialmente;
- b) Julgar improcedente, por ora, o pedido de condenação da Requerida ao reembolso de montantes alegadamente pagos com base no acto anulado e ao pagamento de juros indemnizatórios, por falta de prova de qualquer pagamento indevido, sem prejuízo de, em sede de execução de julgados, poder vir a ser requerida a reconstituição patrimonial caso tais pagamentos venham a ser comprovados; e
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo, abaixo fixadas.

5. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 16.010,34 (dezassex mil e dez euros e trinta e quatro centimos).

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se

Lisboa, 21 de Outubro de 2026

O Árbitro,

Hélder Faustino