

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 502/2026-T

Tema: IRS – Mais-Valias. Reinvestimento.

SUMÁRIO:

I. O artigo 10.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS, estabelece que o sujeito passivo tem de afectar o imóvel em que reinvestiu o produto da venda do imóvel que era a sua habitação própria e permanente, até 12 meses depois da compra, isto é, tem o prazo de 12 meses para afectar o imóvel adquirido à sua habitação própria e permanente.

II. O que a lei não diz e a interpretação não consente é que o Requerente tenha de afectar o imóvel em que fez o reinvestimento à sua habitação própria e permanente durante 12 meses, ou até ao termo dos 12 meses se já o tiver afectado, conforme alega a Autoridade Tributária e Aduaneira.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., com o número de identificação fiscal ..., residente na Rua ...-..., ...-... Porto, (de ora em diante designado “Requerente”), apresentou no dia 22 de Abril de 2026 um pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, que foi aceite, visando, a anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2026..., referente ao período de 2024, no valor (a reembolsar) de € 2.704,42, por padecer de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida” ou “Autoridade Tributária e Aduaneira”).

Nos termos 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 (de ora em diante, “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (seguidamente “CAAD”) designou como árbitro o signatário, não tendo as Partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído a 30 de Junho de 2026.

No mesmo dia foi notificado o dirigente máximo dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do Processo Administrativo que pudesse existir e, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta e solicitar produção de prova adicional.

A Requerida, no dia 18 de Setembro de 2026, remeteu a sua Resposta e juntou aos autos o respetivo Processo Administrativo.

Por despacho notificado no dia 22 de Setembro de 2026, 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 Requerente apresentou as suas alegações em 6 de Outubro de 2026. A Requerida veio informar o Tribunal Arbitral, em 6 de Outubro de 2026, que não pretendia apresentar alegações.

Posição do Requerente

A razão da discordância com a alteração promovida pela Autoridade Tributária e Aduaneira à declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS do Requerente prende-se com a ilegalidade da interpretação da norma do artigo 10.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS por parte da mesma, que subverte por completo a letra da lei, bem como a *ratio legis* subjacente à mesma.

O errado percurso interpretativo efectuado pela Autoridade Tributária e Aduaneira é fácil de entender.

A cedência de posição contratual no Contrato-Promessa da Fracção “AA” com o reembolso ao originário promitente comprador, B..., Lda., seguida de outorga de escritura de compra e venda dessa fracção pelo Requerente, encarrega-se de demonstrar serem falsas as afirmações infundadas e não provadas da Autoridade Tributária e Aduaneira (meras suposições sem a aderência à realidade dos factos que constam no projecto de decisão do procedimento de divergência), de que o Requerente não afectou a mesma à sua habitação própria e permanente.

Impugnando-se a conjectura da Autoridade Tributária e Aduaneira, a verdade é que o Requerente afectou a Fracção “AA” à sua habitação própria e permanente e para a mesma alterou o seu domicílio fiscal.

Ou seja, o Requerente reinvestiu o valor recebido com a venda efectuada em 31 de Janeiro de 2023 do prédio sito em Vila Nova de Cerveira através da aquisição em 22 de Abril de 2024 da referida Fracção “AA” que destinou à sua habitação própria e permanente (ou seja, dentro do prazo de 36 meses previsto na alínea b), do n.º 5, do artigo 10.º do Código do IRS e igualmente dentro do prazo previsto na alínea a), do n.º 6, do artigo 10.º do Código do IRS).

O que resulta do projecto de decisão e da decisão final é que a Autoridade Tributária e Aduaneira pretendeu estabelecer um requisito adicional para a exclusão de tributação que não

tem respaldo na lei, qual seja, a obrigação do Requerente manter o domicílio fiscal no imóvel em que foi efectuado o reinvestimento durante mais de 12 meses.

Esta interpretação não tem adesão a qualquer preceito, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira atribuído um teor diferente à norma do que aquela que o legislador pretendeu e verteu em lei.

O artigo 10.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS, estabelece que o sujeito passivo tem de afectar o imóvel em que reinvestiu o produto da venda do imóvel que era a sua habitação própria e permanente, até 12 meses depois da compra, isto é, tem o prazo de 12 meses para afectar o adquirido à sua habitação própria e permanente.

Mas o que a lei não diz e a interpretação não consente é que o sujeito passivo tenha de afectar o imóvel em que fez o reinvestimento à sua habitação própria e permanente durante 12 meses, ou até ao termo dos 12 meses se já o tiver afectado, conforme alega a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ao contrário do que a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu, o prazo de 12 meses não é um período de tempo mínimo durante o qual o sujeito passivo tem de afectar o imóvel à sua habitação própria e permanente, mas sim uma baliza temporal dentro da qual o mesmo terá de afectar o imóvel à sua habitação própria e permanente, nada dizendo a lei sobre por quanto tempo essa afectação se tem de manter (poderão ser 3, 10 ou 12 meses, o legislador não distingue).

Mais,

O legislador foi claro quando quis delimitar prazos de permanência na habitação transmitida para que fosse atribuída a exclusão de tributação sobre as mais-valias geradas com a sua venda.

Exemplo desta intenção é o nascimento e evolução do artigo 10.º, n.º 5.º, alínea e), do Código do IRS, onde o legislador quis expressamente delimitar um período mínimo de permanência no imóvel transmitido, afecto a habitação própria e permanente (que anteriormente não existia):

- Lei n.º 56/2023, de 6 de Outubro – *“O imóvel transmitido tenha sido destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, comprovada através do respetivo domicílio fiscal, nos 24 meses anteriores à data da transmissão”*;
- Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de Setembro – *“O imóvel transmitido tenha sido destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, comprovada através do respetivo domicílio fiscal, nos 12 meses anteriores à data da transmissão, ou, quando anterior, à data do reinvestimento previsto na alínea a), salvo se a inobservância deste período se tenha devido a circunstâncias excepcionais, nos termos do n.º 23.”*.

Em ambas as redações o legislador foi cristalino quando determinou que o imóvel transmitido (onde é realizada a mais-valia) tenha sido destinado a habitação própria e permanente nos 24 meses e 12 meses anteriores à data da transmissão.

Mas a lei nada diz sobre o período de tempo em que, o imóvel em que foi efectuado o reinvestimento da mais-valia gerada na alienação do imóvel que era a habitação própria e permanente do sujeito passivo, tem de permanecer como habitação própria e permanente do Requerente.

Ora, o legislador não teve a mesma abordagem quanto ao artigo 10.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS, tendo em conta a sua letra e evolução da mesma:

- Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro: “6. Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando: a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado.”.
- Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro: “6. Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando: a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento.”.

Face às normas em causa, é por demais evidente que o legislador não pretendeu no artigo 10.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS, ao contrário do artigo 10.º, n.º 5, alínea e), do Código do IRS, delimitar um período de permanência mínimo para afectação do imóvel à habitação própria e permanente do sujeito passivo em que o reinvestimento é realizado.

Também a Comissão de Reforma do Código do IRS trata o prazo previsto no artigo 10.º, n.º 6, alínea), do Código do IRS, como um prazo concedido ao sujeito passivo para afectar o imóvel a habitação própria e permanente, que foi até alargado em benefício do mesmo.

Isto é, a partir do momento em que o sujeito passivo afecta o imóvel em que o reinvestimento da mais-valia é feito à sua habitação própria e permanente, considera-se que o requisito para exclusão do pagamento da mais-valia se verifica.

Tendo em conta que se encontra verificado o requisito previsto no artigo 10.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS, não existe qualquer obstáculo à aplicação da exclusão de tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente ao Requerente, em concreto, quanto à exclusão da mais-valia realizada com a venda do imóvel situado em Vila Nova de Cerveira.

Pelo que, por ser ilegal, deverá ser anulada a liquidação de IRS n.º 2026..., devendo a Autoridade Tributária e Aduaneira reconstituir a situação que se encontrava vigente anteriormente, no que concerne ao reinvestimento do valor de realização de imóvel destinado a habitação própria e permanente do Requerente, isto é, reinserindo o reinvestimento indicado no quadro 5A, linha 5009, no valor de € 208.650,00, conforme se encontrava na declaração anteriormente entregue com o n.º

Em sede de alegações escritas, o Requerente deu, ainda nota, que os argumentos apresentados pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta versam sobre matéria distinta daquela que deve ser tratada no presente processo arbitral.

Em síntese, a alteração na declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS do Requerente, centra-se na alegada não verificação do requisito estipulado no artigo 10.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS, e não na questão da distinção entre os conceitos de domicílio fiscal / residência habitual.

Como fica evidente pela análise do Processo Administrativo, concretamente, no acto que resultou na alteração da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS do Requerente, em momento algum deste foi abordado o tema da diferença entre domicílio fiscal / residência habitual ou sequer foram invocadas normas legais referentes a esta questão para alterar a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS.

A adução pela Autoridade Tributária e Aduaneira na Resposta apresentada no presente pedido de pronúncia arbitral que não tem paralelo no procedimento administrativo, configura inadmissível fundamentação.

Posição da Requerida

Como se sabe, o rendimento obtido com a alienação de imóvel localizado em território português é considerado rendimento obtido em Portugal [artigo 18.º, n.º 1, alínea h), do Código do IRS], encontrando-se aqui sujeito a tributação como rendimento da categoria “G” [artigos 9.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Código do IRS], devendo o alienante entregar a declaração Modelo 3 de IRS do ano da transmissão / facto tributário (artigos 57.º e 60.º do Código do IRS).

Por sua vez, o ganho sujeito a IRS nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição (artigo 10.º, n.º 4 do Código do IRS).

Conjugado com o artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do Código do IRS, apenas se considera sujeito a tributação, 50% do saldo das mais-valias do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.

À data dos factos (i.e., alienação do imóvel gerador da mais-valia a 31 de Janeiro de 2023), dispunha o artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS que são excluídos de tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo desde que verificadas cumulativamente os requisitos legais.

Assim, para que o sujeito passivo possa beneficiar da exclusão da tributação das mais-valias obtidas com a venda do imóvel, deverá preencher os seguintes requisitos cumulativos:

- O imóvel alienado e o imóvel adquirido têm que se destinar à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar;
- O reinvestimento do valor de realização, para os fins indicados, ocorra no prazo máximo de 36 meses, na aquisição de novo imóvel com destino a habitação própria e permanente; e
- O novo imóvel seja afecto a habitação própria do sujeito passivo, ou do seu agregado familiar, nos 12 meses posteriores, à realização do reinvestimento.

Por sua vez, os conceitos de “habitação própria e permanente” e de “domicílio fiscal” não têm o mesmo significado.

Existe, assim, uma clara distinção entre o conceito de habitação própria e permanente e o de domicílio fiscal, verificando-se que o primeiro, em relação a um determinado imóvel, é quando o contribuinte nele organize as condições de vida normal e do seu agregado familiar, de tal modo que se veja nele o local da sua habitação.

Logo, o conceito de habitação própria e permanente corresponde ao local onde se tem centrada a vida doméstica com estabilidade e por forma duradoura, o local onde se pernoita, se tomam as refeições, se recebem familiares e amigos, onde, em suma, se tem constituído o lar como todo o ritual e laços que lhe estão associados e lhe são próprios.

E são traços constitutivos e indispensáveis da residência permanente, a habitualidade, a estabilidade e a circunstância de constituir o centro da organização da vida doméstica.

Sobre esta matéria existe, de resto, uma vasta jurisprudência, a qual tem sido unânime em considerar a falta de coincidência entre o conceito de “habitação própria e permanente” e o conceito de “domicílio fiscal”.

No caso vertente, verifica-se que, a 31 de Janeiro de 2023, o Requerente alienou o imóvel que foi o seu domicílio fiscal de 5 de Agosto de 2021 a 11 de Fevereiro de 2023, declarando na declaração Modelo 3 de IRS a intenção de reinvestir o valor de € 208.650,00, na aquisição de um imóvel para sua habitação própria e permanente.

No dia 22 de Abril de 2024, o Requerente adquiriu dois imóveis, nomeadamente, a fracção “A8.C”, que declarou como seu domicílio fiscal, entre 18 de Maio de 2024 e 13 de Março de 2025.

Nesse imóvel permaneceu 10 meses, até mudar a morada outra vez, mas agora para a fracção “CK” sita na mesma rua, mas no 10.º andar da Porta E (B10.E), permanecendo nesse imóvel menos de um mês.

Por fim, depois de várias “mudanças”, o Requerente alterou novamente o domicílio fiscal, a 2 de Abril de 2025, regressando à morada que tinha, pelo menos, desde 2006: a Rua ..., no Porto.

Conforme resulta da informação constante na base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente, ao histórico de alterações de morada, de compra e venda de imóveis e às escrituras juntas ao pedido de pronúncia arbitral, o Requerente, entre 2021 e 2025, alterou várias vezes o seu domicílio fiscal, para no fim voltar ao imóvel que era seu domicílio fiscal anteriormente a 2021.

O simples cumprimento declarativo da mudança de domicílio fiscal não prova, inequivocamente, que o imóvel adquirido possa ser considerado a habitação própria e permanente do Requerente.

Com efeito, apreciada globalmente a factualidade, a sucessão de alterações de domicílio fiscal e a rápida alienação da própria fracção “A8.C” não permitem concluir que esta se tenha consolidado como o local onde o Requerente organizava, de forma habitual, estável e duradoura, o centro da sua vida doméstica.

A mudança do domicílio fiscal para imóveis, posteriormente alienados num curto espaço de tempo, demonstram a clara intenção de afastar a tributação das mais-valias obtidas com a venda.

Não resulta provado que o Requerente tenha, após a respectiva aquisição, afectado o imóvel adquirido em 2024 efectivamente à sua habitação própria e permanente, pese embora ter alterado para esse imóvel o seu domicílio fiscal.

Para demonstrar a afectação do imóvel a habitação própria e permanente, impunha-se ao Requerente demonstrar que o imóvel adquirido constituía a sua residência habitual e permanente, no sentido de que nele organizava e nele se encontrava fixado o centro da sua vida familiar, social e económica, com estabilidade e de forma duradoura.

Face à factualidade descrita e à ausência de prova inabalável, não é possível afirmar que o Requerente tenha afectado aquele imóvel (“A8.C”) como a sua habitação própria e permanente.

Por outro lado, o Requerente alienou o imóvel objecto de reinvestimento menos de 12 meses após a concretização do reinvestimento, o que indicia que aquele imóvel não chegou a constituir a sua habitação permanente.

Com efeito, pese embora o Código do IRS seja omissivo quanto ao prazo em que o imóvel objecto de reinvestimento deva constituir habitação própria e permanente do sujeito passivo, para efeitos de exclusão tributária, entende-se que deverá ser um período mínimo de tempo que permita ao contribuinte estabelecer os traços constitutivos e indispensáveis da residência permanente, a habitualidade, a estabilidade e a circunstância de constituir o centro da organização da vida doméstica.

A este propósito, e no sentido de determinar qual o período a considerar quanto ao prazo em que o imóvel alienado deva constituir habitação própria e permanente do sujeito passivo, veja-se que o legislador estabelece actualmente um período mínimo de 12 meses (que chegou a ser de 24 meses).

Estabelecendo-se que o imóvel objecto de reinvestimento deva ser afecto ao mesmo fim, dir-se-á que deverá ter carácter de residência permanente no mínimo durante o mesmo período.

A habitação própria e permanente pressupõe que o imóvel constitua, efectivamente, o centro da organização da vida pessoal e doméstica, e não apenas uma morada formalmente declarada.

No entanto, no caso vertente, o Requerente não comprova que o imóvel objecto do reinvestimento tenha sido afecto a habitação permanente nem durante o período em que correspondeu ao domicílio fiscal (10 meses).

A mera alteração de morada, desacompanhada de elementos materiais suficientes e confrontada com a rápida alienação do imóvel, não permite concluir, sem mais, pelo cumprimento do requisito.

A finalidade do regime de reinvestimento é permitir que o ganho obtido com a alienação de uma habitação própria e permanente seja canalizado para outra habitação com o mesmo destino, assegurando continuidade substancial da função habitacional.

Mostra-se incompatível com essa finalidade considerar suficiente qualquer aquisição imobiliária seguida de uma simples alteração cadastral, independentemente de o imóvel ter efectivamente servido como habitação própria e permanente.

Tal interpretação, veiculada pelo Requerente, reduz a exigência legal de afectação habitacional a uma mera formalidade, esvaziando de conteúdo o elemento material da habitação própria e permanente.

Pelo que, não estão reunidos os requisitos previstos no artigo 10.º, n.º 5 e n.º 6, do Código do IRS e, por conseguinte, os ganhos obtidos com a transmissão não se encontram excluídos de tributação.

2. Saneamento

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

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do artigo 4.º e do n.º 2, do artigo 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, estão regularmente representadas, não padecendo o processo de qualquer nulidade.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Com interesse para a prolação da presente decisão arbitral, mostram-se provados os seguintes factos:

- a. O Requerente adquiriu, em 19 de Dezembro de 2011, por doação que lhe foi feita por C..., o prédio urbano em propriedade total, sito em Vila Nova de Cerveira, Freguesia de ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... daquela Freguesia, com valor tributável de € 54.630,00, descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Cerveira sob o n.º .../... (cfr., Documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- b. Este imóvel foi o domicílio fiscal do Requerente entre 5 de Agosto de 2021 e 11 de Fevereiro de 2023, facto que não é controvertido, conforme resulta do projecto de decisão, de 21 de Novembro de 2025, proferido no procedimento de divergência, Ofício n.º 2025... (cfr., Documento n.º 3, pág. 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- c. Em 31 de Janeiro de 2023, o Requerente procedeu à venda do imóvel de Vila Nova de Cerveira, pelo valor de € 330.000,00 a D..., com o NIF ... e a E..., com o NIF ... (cfr., Documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- d. Em 11 de Maio de 2021, a B..., Lda., com o NIPC..., de que o Requerente é sócio-gerente, celebrou um contrato-promessa de compra e venda de coisa imóvel futura com a sociedade F..., S.A., NIPC ..., que teve por objecto duas fracções autónomas

- (apartamentos provisoriamente denominados “A8.C” e “B10.E”). (cfr., Documentos n.º 5 e n.º 6, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- e. Posteriormente a B..., Lda., cedeu ao Requerente a sua posição contratual de promitente-compradora naquele referido contrato promessa de compra e venda, tendo o cessionário desembolsado àquela o sinal que a mesma havia prestado (cfr., Documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- f. No dia 22 de Abril de 2024, o Requerente procedeu à outorga da escritura de compra e venda das duas fracções que tinha prometido comprar, concretamente (cfr., Documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral):
- Pelo valor de € 208.650,00, a fracção autónoma designada pelas letras ‘AA’, destinada a habitação, localizada na ... do oitavo piso do bloco A, apartamento de tipologia T1, com acesso independente desde a zona comum, localizada no piso 1 e identificada com o número ..., com uma arrecadação localizada no piso 1 e identificada com o número ..., inscrita na matriz predial urbana sob o artigo, com o valor patrimonial tributário de € 94.340,00;
 - Pelo valor de € 191.775,00, a fracção autónoma designada pelas letras ‘CK’, destinada a habitação, localizada na ... do décimo piso do bloco B, apartamento de tipologia T1, com acesso independente desde a zona comum, lugar de estacionamento localizado no piso 2 e identificado com o número 81, com uma arrecadação localizada no piso 1 e identificada com o número 150, inscrita na matriz predial urbana sob o artigo ...-..., com o valor patrimonial tributário de € 106.550,00.
- g. Estas fracções autónomas (que correspondem aos apartamentos “A8.C” e “B10.E” provisoriamente denominados no contrato promessa) fazem parte do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na ..., n.º ... e n.º ... e Rua ..., n.º..., n.º ..., n.º...,

- n.º ..., n.º..., n.º..., n.º..., n.º ... e n.º ..., freguesia de ..., concelho do Porto, descrito na conservatória do Registo Predial desse concelho sob o número ... –..., afecto ao regime de propriedade horizontal pela inscrição sob a apresentação ... de 20 de Outubro de 2023 (cfr., Documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- h. Em 18 de Maio de 2024, o Requerente alterou o seu domicílio fiscal para a Rua ..., da Freguesia da ... (cfr., Documento n.º 3, pág. 5, e Documento n.º 8, juntos com o pedido de pronúncia arbitral), facto que não é controvertido conforme se pode confirmar no projeto de decisão. Fracção essa que, na escritura pública de compra e venda, o Requerente já havia declarado destinar a sua habitação própria e permanente (cfr., Documento n.º 8, pág. 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- i. Tal fracção foi o domicílio fiscal do Requerente até ao dia 14 de Março de 2025 (cfr., Documento n.º 3, pág. 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- j. No dia 10 de Março de 2025, o Requerente procedeu à alienação do imóvel sito na Rua ..., artigo matricial ... e valor patrimonial tributário de € 94.340,00 a G... com o NIF ... (cfr., Documento n.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- k. Em 3 de Junho de 2024, o Requerente entregou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS de 2023 (com a identificação ...), em que declarou a mais-valia relativa à venda do imóvel sito em Vila Nova de Cerveira, inscrito na matriz predial urbana da Freguesia de ... sob o artigo ... (código de Freguesia ...), no Anexo G, campo 4001, tendo no campo 5006 declarado que pretendia reinvestir o valor recebido (valor de realização), ou seja, € 208.650,00 (cfr., Documento n.º 10, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- l. Em 20 de Junho de 2025, o Requerente entregou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS de 2024 (com a identificação ...), onde declarou no anexo G, quadro 5, campo 5009, que o valor de realização recebido com a venda do imóvel de Vila Nova de

- Cerveira, (€ 208.650,00) foi reinvestido na aquisição da fracção “AA” do prédio urbano em propriedade horizontal sito ..., n.º ... e n.º ... e Rua ..., n.º ..., n.º ..., n.º ..., n.º ..., n.º ..., n.º ..., n.º ..., n.º ..., n.º ... e n.º ..., freguesia de ..., concelho do Porto, pelo que indicou no quadro 5 A1, que o imóvel em causa tinha o artigo matricial ..., pertencente à freguesia com o código ..., Fracção “AA”, que corresponde ao imóvel onde o Requerente teve domicílio fiscal entre 18 de Maio de 2024 e 14 de Março de 2025 (cfr., Documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- m. Foi instaurado um procedimento de divergência (n.º de referência ...), em que a Autoridade Tributária e Aduaneira solicitou esclarecimentos ao Requerente, em concreto: *“relativamente aos elementos declarados nos quadros 4 e 5 do Anexo G, existe necessidade de comprovação dos mesmos.”* (cfr., Documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral e “p+a+DIVERG%C3%8ANCIA.pdf”, junto com a Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira).
- n. Após a apresentação das justificações de 23 de Junho de 2025 e 4 de Julho de 2025, o Requerente recebeu o projecto de decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira através do Ofício n.º 2025... (cfr., Documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral e “p+a+DIVERG%C3%8ANCIA.pdf”, junto com a Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira), em que, quanto à matéria em causa, foi apresentada a seguinte fundamentação e projecto de alteração:
- “3. Anexo G,*
- De acordo com a escritura de aquisição efetuada em 22/04/2024, nesta é indicado que a B..., Lda., no ano de 2021 da qual o SP é sócio gerente, celebrou um contrato de promessa, pelo que o promitente comprador era a firma e não o SP.*
- Tendo em conta de que o imóvel adquirido pelo alienante, já tinha sido sinalizado em 2021 para uma futura venda, parece implícito que este não foi adquirido com o intuito de ser habitado pelo SP e o seu agregado familiar.*
- Verifica-se ainda que o SP alterou a morada passado dez meses para a outra fracção que adquiriu na mesma escritura.*

Não se verifica cumprido o estipulado no n.º 6 do art.º 10 do CIRS, a) “Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento”

O prédio foi adquirido em 22 de abril de 2024 e antes de decorridos doze meses, em 10 de março de 2025 foi alienado, conforme comunicação efetuada pela Conservatória do Registo Predial do Porto na escritura a folhas .../2025.

Assim, a alienação do imóvel não pode beneficiar da exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, pelo que deve ser retirado do anexo G o reinvestimento no valor de € 208.650,00.

V. Proposta de Correções

(...)

No anexo G, não se verifica cumprido o estipulado na al. a) do n.º 6 do art.º 10 do CIRS (tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento), pelo que deve ser retirado o reinvestimento indicado no Quadro 5A linha 5009.” [sublinhado nosso].

- o. Não tendo o Requerente exercido direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira, através do Ofício n.º 2026..., de 16 de Fevereiro de 2026, notificou-o de alterações relativamente à declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS do ano de 2024, onde decidiu (cfr., Documento n.º 13, junto com o pedido de pronúncia arbitral e “p+a+DIVERG%C3%8ANCIA.pdf”, junto com a Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira):

“Até esta data o SP não se pronunciou nem efetuou a substituição da declaração modelo 3 de IRS com as alterações propostas, pelo que o projeto de correções deverá ser convertido em despacho final de indeferimento.

CORREÇÕES A EFETUAR

(...)

3. No anexo G será retirado o reinvestimento indicado no Quadro 5A linha 5009.”.

- p. Em 14 de Março de 2026, o Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2026... (cfr., “p+a+DIVERG%C3%8ANCIA.pdf”, junto com a Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira), referente à declaração de IRS de 2024.
- q. Em 22 de Abril de 2026, o Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral tem como objecto a liquidação de IRS n.º 2026... (cfr., certificação do sistema de gestão processual do CAAD).

3.2. Factos não provados

Não foi possível atestar, através de prova inexorável, que o imóvel adquirido em 22 de Abril de 2024 não foi adquirido com o intuito de ser habitado pelo Requerente e o seu agregado familiar.

Não foi possível comprovar, através de prova inabalável, que a mudança do domicílio fiscal para imóveis, posteriormente alienados num curto espaço de tempo, demonstram a intenção do Requerente de afastar a tributação das mais-valias obtidas com a venda.

Não há mais factos relevantes para a prolação da decisão que tenham sido dados como não provados.

3.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de pronunciar-se sobre tudo quanto é alegado pelas partes, cabendo-lhe, antes, o dever de seleccionar os factos que se mostrem relevantes para a prolação da decisão, identificando os factos que se consideram provados e os que, por seu turno, não se acham demonstrados (artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e artigo 607.º, n.º 3 e n.º 4, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Assim, os factos que importam para a decisão são apurados em função do objecto do litígio, delimitado em função do pedido e da causa de pedir (artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições que assumiram nos articulados por si apresentados.

4. Matéria de direito

4.1. Ordem de conhecimento dos vícios

Na apreciação dos vícios imputados ao ato cuja declaração de ilegalidade é pedida deverá começar-se pelos «*vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*» [artigo 124.º, n.º 2, do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT], já que «*a arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes*» (artigo 124.º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril).

Por isso, não se apreciará prioritariamente o vício de fundamentação, que tem natureza meramente formal e cuja procedência não afasta a possibilidade de renovação do acto com o mesmo conteúdo, começando-se por apreciar o vício de violação de lei, cuja procedência impede a renovação do acto de liquidação.

4.2. Apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral

A questão fundamental prende-se com o facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira ter concluído não se mostrar cumprido os termos explicitados no artigo 10.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS para efeitos da aceitação do reinvestimento do produto da venda do imóvel destinado a habitação própria e permanente, situado em Vila Nova de Cerveira.

Entende a Autoridade Tributária e Aduaneira que “*O prédio foi adquirido em 22 de abril de 2024 e antes de decorridos doze meses, em 10 de março de 2025 foi alienado, conforme*

comunicação efetuada pela Conservatória do Registo Predial do Porto na escritura a folhas .../2025.”.

Vejamos, então.

O artigo 10.º do Código do IRS (redacção à data dos factos) na parte relevante para o caso em apreço, dispõe o seguinte:

*“6 – Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando:
a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento.”.*

Ora, o artigo 10.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS, estabelece que o sujeito passivo tem de afectar o imóvel em que reinvestiu o produto da venda do imóvel que era a sua habitação própria e permanente, até 12 meses depois da compra, isto é, tem o prazo de 12 meses para afectar o adquirido à sua habitação própria e permanente.

Mas o que a lei não diz e a interpretação não consente é que o sujeito passivo tenha de afectar o imóvel em que fez o reinvestimento à sua habitação própria e permanente durante 12 meses, ou até ao termo dos 12 meses se já o tiver afectado, conforme alega a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Esta é a única interpretação possível da lei conforme é pacífico na doutrina.

Senão, vejamos.

Conforme escreve RUI DUARTE MORAIS¹:

¹ RUI DUARTE MORAIS, “*Sobre o IRS*”, Almedina, 2006, pág. 116.

*“Para além da necessidade de observância destes prazos, existem outros requisitos a cumprir (p. ex., a afectação efectiva a residência permanente do imóvel adquirido, **num prazo máximo de seis meses** – cfr. n.º 6 do art. 10.º)” [sublinhado e negrito nossos].*

Também PAULA ROSADO PEREIRA²:

*“A exclusão de tributação de mais-valia depende do preenchimento das seguintes condições:
(...)*

*O imóvel adquirido **deve ser afetado à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar no prazo de 12 meses após o reinvestimento** [Se este prazo não for cumprido, o benefício da exclusão de tributação da mais-valia não se aplica, nos termos do artigo 10.º, n.º 6, alínea a) do CIRS. O prazo em questão era de 6 meses após o termo do prazo para a realização do reinvestimento, tendo sido alterado pela Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro (lei da reforma do IRS)]” (sublinhado e negrito nossos).*

E, ainda, ANA PINTO MORAES³:

*“Adicionalmente, nos termos n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, quando se trate de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, **o sujeito passivo deverá afetar o mesmo à sua habitação, ou do seu agregado familiar, no prazo máximo de 12 meses após o reinvestimento** (ou seja, após a data em que concretizou o reinvestimento).*

(...)

*Dito de outro modo, tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, **o sujeito passivo tem 12 meses após o reinvestimento para afetar o novo imóvel à sua habitação e/ou do seu agregado familiar**...” [sublinhado nosso].*

Da doutrina assinalada pode concluir-se que, ao contrário do que a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu, o prazo de 12 meses não é um período de tempo mínimo durante o qual o sujeito passivo tem de afectar o imóvel à sua habitação própria e permanente, mas sim uma

² PAULA ROSADO PEREIRA, “Manual de IRS”, Almedina, 2019, pág. 232.

³ ANA PINTO MORAES, “Reinvestimento nas Mais-valias Imobiliárias – Regime e especialidade em sede de IRS”, Almedina, 2019, pág. 81.

baliza temporal dentro da qual o mesmo terá de afectar o imóvel à sua habitação própria e permanente, nada dizendo a lei sobre por quanto tempo essa afectação se tem de manter – nesta matéria, o legislador não distingue.

Pelo que, a liquidação de IRS objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, na parte em que desconsidera o reinvestimento do produto da venda do imóvel de Vila Nova de Cerveira, no valor de € 208.650,00, é ilegal por erro sobre os pressupostos de direito e deve, em consequência, ser anulada.

4.3. Questões prejudicadas

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, por violação do artigo 10.º, n.º 6, do Código do IRS, que assegura efectiva e estável tutela dos direitos do Requerente, fica prejudicado o conhecimento do outro vício que lhe é imputado, ou seja, o vício de fundamentação.

Na verdade, como está ínsito no estabelecimento de uma ordem de conhecimento de vícios, no citado artigo 124.º do CPPT, julgado procedente um vício que obste à renovação do acto impugnado, não há necessidade de se apreciar os outros que lhe sejam imputados. Com efeito, se fosse sempre necessário conhecer de todos os vícios imputados ao acto tributário seria indiferente a ordem pela qual o seu conhecimento se fizesse.

Por isso, julgado procedente o pedido com fundamento num vício de violação de lei que impede a renovação do acto impugnado com o mesmo sentido, fica prejudicado o conhecimento dos outros vícios que lhe são imputados, sejam formais e procedimentais, seja também de violação da lei.

5. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular a liquidação de IRS n.º 2026... com as consequências legais;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 299.º e no n.º 2 do artigo 306.º, ambos do CPC, no artigo 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 38.740,69 (trinta e oito mil, setecentos e quarenta euros e sessenta e nove cêntimos) – valor da utilidade económica do pedido indicado pelo Requerente e não contestado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 12 e no n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e do n.º 5 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 23 de Outubro de 2026

O Árbitro,

Hélder Faustino