Revista JURÍDICA PORTUCALENSE

www.upt.pt

Nº 37 | Universidade Portucalense | Porto | 2025

https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(37)2025

Luís Manuel PICA

Reflections on the reinvestment of gains from real estate capital gains and their taxation under IRS: constitutional (dis)conformities with the requirements of Decree-Law. 57/2024, of 10 September and Law 56/2023, of 6 October

DOI: https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(37)2025.ic-13

Secção

Investigação Científica / Scientific Research*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review* / The articles in this section have undergone a blind peer review process.

Reflexões em torno do reinvestimento dos ganhos obtidos em sede de Mais-Valias Imobiliárias e a sua tributação em sede de IRS: (des)conformidades constitucionais face às exigências dadas pelo Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de setembro e pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro

Reflections on the reinvestment of gains from real estate capital gains and their taxation under IRS: constitutional (dis)conformities with the requirements of Decree-Law. 57/2024, of 10 September and Law 56/2023, of 6 October

Luís Manuel PICA[1]

Resumo: O artigo analisa o regime de reinvestimento dos ganhos obtidos através da alineação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e a sua tributação em sede de IRS, com especial enfoque nas alterações dadas pelo Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de setembro - e introduzidas inicialmente pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro - e a sua conformidade constitucional. A nova exigência de que o imóvel vendido tenha sido afetado formalmente como domicílio fiscal nos 12 meses anteriores à sua alienação levanta questões sobre a segurança jurídica e a proteção da confiança dos contribuintes. O estudo destaca que a tributação das mais-valias imobiliárias está ancorada no princípio da capacidade contributiva, exigindo que apenas rendimentos efetivamente realizados sejam tributados. Contudo, a nova norma pode configurar uma retroatividade não autêntica, pois afeta situações jurídicas constituídas sob o regime jurídico anterior, podendo frustrar as expectativas legítimas dos contribuintes que contavam com a exclusão de tributação destas manifestações de riqueza.
Palavras-Chave: Mais-Valias Imobiliárias; IRS; Domicílio Fiscal; Segurança Jurídica e Proteção da Confiança; Capacidade Contributiva

Abstract: The article analyses the reinvestment regime for gains obtained through the onerous sale of rights in rem over real estate and their taxation under IRS, with a special focus on the changes introduced by Decree-Law 57/2024 of 10 September - and initially introduced by Law 56/2023 of 6 October - and their constitutional compliance. The study points out that the taxation of real estate capital gains is anchored in the principle of ability to pay, requiring that only income realized be taxed. However, the new rule may constitute inauthentic retroactivity, as it affects legal situations constituted under the previous legal regime and may frustrate the legitimate expectations of taxpayers who were counting on the exclusion from taxation of these manifestations of wealth.
Keywords: Real Estate Capital Gains; IRS; Tax Domicile; Legal Security and Protection of Confidence; Tax Capacity

[1] Doutor em Ciências Jurídicas pela Escola de Direito da Universidade do Minho; Professor Adjunto do Instituto Politécnico de Beja; Professor Auxiliar do Instituto Superior Manuel Teixeira Gomes; Investigador Integrado do CEAD – Francisco Suárez e do JusGov. ORCID: https://orcid.org/0000-0002-0470-5732. Email: luis.pica@ipbeja.pt.

1. INTRODUÇÃO

O regime aplicável à exclusão de tributação dos ganhos obtidos através da venda de direitos reais sobre bens imóveis e que, regra geral, são tributados em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) tem sido objeto de sucessivas alterações, refletindo as dinâmicas da política fiscal e as exigências de adaptação ao contexto socioeconómico cada vez mais volátil e heterogéneo.

A recente modificação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de setembro - bem como anteriormente a Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, também o tinha feito - vem redefinir os fundamentos da exclusão de tributação dos rendimentos (ou ganhos) obtidos através da transmissão onerosa de bens imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, reforçando critérios temporais, materiais e territoriais para a aplicação do benefício fiscal.

Com o desiderato de integrar (eventuais) espaços deixados em aberto para a criação de artifícios que procuravam afastar a obrigação de tributação destas manifestações de riqueza, procuraremos, com a presente reflexão, analisar as principais alterações introduzidas por este diploma, questionando a sua conformidade com as exigências constitucionais, nomeadamente no que se refere aos princípios da proteção da confiança e da retroatividade da lei fiscal. Em particular, importa aferir se as novas exigências de comprovação da afetação do imóvel a habitação própria e permanente, bem como a delimitação dos territórios abrangidos pelo regime de reinvestimento, se encontram alinhadas com a sistemática e a sedimentada jurisprudência constitucional.

Assim, este artigo propõe uma abordagem crítica e sistemática ao regime de reinvestimento, contextualizando as alterações no quadro normativo vigente e avaliando o seu impacto na proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes. Pretende-se, desta forma, contribuir para um debate aprofundado sobre a necessidade de equilíbrio entre a prossecução dos interesses fiscais do Estado e a tutela das garantias constitucionais dos sujeitos passivos.

2. A tributação das Mais-Valias Imobiliárias e as exigências de afastamento de tributação

O Estado contemporâneo é - hoje - uma fonte de desenvolvimento social e económico, promovendo um fluxo de crescimento exponencial no fomento dos interesses sociais, mas cuja principal fonte de financiamento decorre da manifestação de soberania tributária,

traduzida na criação dos impostos sobre manifestações de riqueza.[2] E, entre as manifestações de riqueza sujeitas a tributação, encontra-se, ancorado constitucionalmente, a tributação do rendimento (cfr. artigo 104.º, n.º1 e n.º2 da Constituição da República Portuguesa).

A tributação do rendimento teve a sua origem no ano de 1641, como fonte de rendimento extraordinário,[3] e cujo desiderato era o de financiar as despesas militares da outrora "Guerra da Restauração",[4] consumando-se, desta forma, como um método simples de arrecadação de receita para financiar e para sustentar as elevadas e duradouras despesas.

Atualmente, o sistema de tributação do rendimento em Portugal assenta em dois grandes impostos, nomeadamente o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)[5] e o Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS).[6]

No que diz respeito ao atual IRS,[7] que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1989, dir-se-á que assenta num modelo de tributação unitária, isto é, passou-se de um regime de tributação cedular e complexo, para um sistema de tributação de cariz único sobre os rendimentos globais do sujeito passivo, nomeadamente através do fenómeno do "englobamento",[8] ao qual será aplicada a devida taxa progressiva. Não obstante, e tendo em conta o regime de tributação de rendimento adotado[9] - viu-se o legislador obrigado a definir uma categoria

---

[2] Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional nº399/10, processos n.º 523 e n.º 524/10.

[3] A natureza publicista da relação jurídica tributária, assenta deste modo na arrecadação de receitas, permitindo as necessidades colectivas públicas, tal como vem definido no artigo 103.º, nº1, da CRP, e artigo 5.º, n.º1 da LGT. Neste sentido Cfr. NABAIS, José Casalta, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 6ª Edição, 2011, p.16; CATARINO, João Ricardo, "Teoria Fiscal", *in Lições de Fiscalidade (coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães),* 3.ª Edição, Almedina, 2014, pp.20 e seguintes; SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2ª Edição, 2002;

[4] Cfr. BASTO, José Guilherme Xavier de, *Irs: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos,* Coimbra Editora, 2007, p.13; NABAIS, José Casalta, *Manual de Direito Fiscal*, *ob. Cit.* pp.475.

[5] Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC,* Almedina Editora, 2009.

[6] Para um estudo completo: cfr. BASTO, José Guilherme Xavier de, *Irs: Incidência Real… ob. Cit.;* MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Almedina, 3ª Edição, 2014; FAUSTINO, Manuel, "A Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares", *in Lições de Fiscalidade (coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães),* 3.ª Edição, Almedina, 2014, pp.203; NABAIS, José Casalta, *Manual de Direito Fiscal*, *ob. Cit.* pp.475; ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos de Direito Tributário II (Impostos sobre o Rendimento),* AEDUM, 2013.

[7] Sem desmerecer a importância e o enorme interesse prático e teórico que o IRC detém no Sistema Fiscal Português, concentraremos a nossa especial atenção no instituto jus-fiscal do IRS, o qual será objecto do nosso estudo.

[8] Em regra, todos os rendimentos deverão ser objecto de englobamento, tributando-se assim a globalidade dos rendimentos auferidos e aplicando-se, sem distinção do tipo de rendimento auferido, a mesma taxa à matéria colectável. Diz-se que esta será a regra, não obstante as excepções previstas na lei. Veja- se a titulo de exemplo a tributação dos rendimentos sujeitos à aplicação das taxas liberatórias previstas no art.71.º do CIRS, os quais não serão objecto de englobamento, nos termos da alínea b) do n.º3 do artigo 22.º do CIRS. Neste sentido Cfr. BASTO, José Guilherme Xavier de, *Irs: Incidência Real… ob. cit,* pp.24 e 25.

[9] No ordenamento jurídico português, o legislador adotou a tributação do rendimento, com base no conceito de *rendimento-acréscimo*, uma vez que qualquer incremento patrimonial é tributável, não carecendo de uma fonte estável e duradoura e reiterada, já que revela uma manifestação da capacidade contributiva do sujeito passivo. Exemplo deste tipo de tributação, baseado no *rendimento-*

residual, no qual todos os incrementos patrimoniais acrescidos na esfera jurídica do sujeito passivo fossem sujeitos a tributação. Com isto, a tributação de todos os rendimentos-acréscimos, que se consubstanciassem numa manifestação da capacidade contributiva do sujeito passivo, seriam suscetíveis de tributação, dando cumprimento constitucional ao princípio matricial da igualdade tributária (cfr. artigos 13.º e 104.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, e artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária).

Porém, não resulta da lei uma noção clara do que deve ser entendido por rendimento. Daí que a doutrina tenha vindo a considerar duas teses na conceção da noção de rendimento, para efeitos de IRS: i) a tese do rendimento-fonte, a qual considera que a tributação deve incidir sobre o fluxo regular de rendimentos ligado às diversas categorias tradicionais da distribuição funcional (*rendimento-produto*); e a do rendimento acréscimo patrimonial, que alarga a base de incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, incluindo nele as mais-valias e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos (*rendimento-acréscimo*).

Como resulta destas duas conceções, percebe-se que o legislador adotou um conceito amplo de rendimento. A tributação do poder aquisitivo, alargando a tributação a qualquer incremento na esfera jurídica patrimonial dos sujeitos, através da incidência de receitas fortuitas e irregulares, acaba por abranger também os incrementos patrimoniais resultantes dos ganhos obtidos com alienações onerosas de direitos sobre determinados bens. Estes ganhos traduzem-se numa fonte de rendimento de natureza não produtiva,[10] pois não derivam de um rendimento-fonte gerado por um facto base duradouro e produtivo, não sendo, portanto, possível a sua "recondução a um dos típicos fatores de produção clássicos".[11] Constituem, por isso, um rendimento patrimonial, classificado como um incremento patrimonial de origem acidental, ocasional ou fortuita, enquadrados como rendimentos "inominados" tributados, assim, em sede de IRS,[12] traduzindo-se, deste modo, numa categoria subordinada.

Enquanto fonte de rendimento tributável enquadráveis na Categoria G do IRS - artigo 9.º, n.º 1, e artigo 10.º, n.º 1, do CIRS -, "*os rendimentos que não sejam considerados rendimentos de outras categorias*", são rendimentos que são suscetíveis de serem tributados em sede deste imposto. Com este enquadramento normativo, o legislador procurou acautelar a tributação de rendimentos de carácter por via daquilo que é o acréscimo patrimonial verificado na esfera jurídica do sujeito passivo, na medida em que não poderia omitir rendimento que constituíssem acréscimos na esfera jurídica do obrigado tributário e cujo enquadramento não seria possível segundo a base axiológica subordinada às demais

acréscimo, é a tributação das mais-valias, a qual, como veremos *infra*, são uma forma de manifestação da capacidade contributiva do sujeito passivo acidental. Neste sentido cfr. RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, 2014, pp.74 e seguintes.

[10] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos de Direito Tributário II… ob.cit.* AEDUM, 2013, p.135.

[11] *Idem*

[12] Cfr. BASTO, José Guilherme Xavier de, *Irs: Incidência Real… ob. cit,* p.359.

categorias, baseadas puramente na tese do rendimento-produto, não sendo, por isso, possível o seu enquadramento normativo por falta de previsão legal.[13/14]

Segundo uma dimensão material e objetiva*, as mais-valias - ou ganhos de capital tributáveis em sede de IRS - resultam dos ganhos obtidos através do produto da alienação de um determinado bem ou direito pertencente ao sujeito passivo*.[15/16]

Desta pequena afirmação poderão apontar-se duas ideias, nomeadamente:[17]

i) em primeiro lugar, poderemos dizer que apenas serão tributáveis as mais-valias que resultem da alienação (ou situação assimilada) de determinado bem ou direito, ou seja, apenas as *mais-valias realizadas* serão suscetíveis de tributação, respeitando assim o princípio da realização, ínsito no artigo 10º do CIRS;[18]

ii) em segundo lugar, apenas será legítimo a tributação das mais-valias resultantes dos factos jurídicos previstos na norma de incidência objetiva, em respeito pelo princípio da tipicidade fiscal;

Deste modo, as mais-valias mostram-se, fiscalmente, como uma manifestação de riqueza identificada pelo princípio da capacidade contributiva. Perante uma dimensão negativa, resulta que a não tributação deste acréscimo patrimonial faria emergir em distorções económicas e de concorrência, atentatórias do princípio da igualdade fiscal, criando situações dispares entre a tributação dos demais rendimentos. Assim, foi desiderato do legislador elencar, no artigo 10.º do CIRS, a tributação das mais-valias de forma seletiva, mostrando-se um elenco taxativo, ou de *numerus clausus,* cuja falta de previsão objetiva não originará uma obrigação jurídico-fiscal[19].

---

[13] O qual não seria tributável, uma vez que o facto constitutivo da relação jurídico tributária não estaria previsto materialmente, sendo este facto tributário condição *sine qua non,* da relação jurídico-tributária. Neste sentido cfr. Acórdãos do TCA Sul, de 22-01-2013, processo n.º04771/11, e de 11-09-2012, processo n.º03145/09, o qual definiu no seu aresto que "o *acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário (encarado no seu elemento objectivo, material e quantitativo)"*; Cfr. ainda, RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento… ob. cit.* p.109; do mesmo autor, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária*, AEDUM, 3ª Edição, 2014, p.134; ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos de Direito Tributário (Teoria da Relação Jurídica Tributária), AEDUM, 2012.* p.54; SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014, pp.156 e seguintes.

[14] Cfr. artigos 8º, 12.º, nº1, e 36.º, n.º1, todos da Lei Geral Tributária.

[15] Cfr. BASTO, José Guilherme Xavier de, *Irs: Incidência Real… ob. cit,* p.379.

[16] Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*… ob.cit. pp.128 e seguintes.

[17] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos de Direito Tributário II… ob.cit.* AEDUM, 2013, p.138.

[18] Para uma análise profunda sobre o princípio da realização na tributação das mais-valias, Cfr. BASTO, José Guilherme Xavier de, *Irs: Incidência Real… ob. cit,* p.396. Em Espanha a Ley n.º35/2006, de 28 de Noviembre, que aprovou a Lei do "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", define no seu art.6.º e 14.º nº1 alínea c), que "*Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial".* Neste sentido Cfr. ainda PONT MESTRES, Magin, "*Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*", 2ª Edição, 1992. p.67; GALAPERO FLORES, Rosa, "*Determinación Del Hecho Imponible Calificado Como Ganancias Y Pérdidas Patrimoniales*", in: Universidad de Extremadura: Servicio de Publicaciones, 2001.

[19] Cfr. BASTO, José Guilherme Xavier de, *Irs: Incidência Real… ob. cit,* p.396.

3. O afastamento de tributação das mais-valias imobiliárias em sede de IRS

Radica na axiologia de qualquer benefício fiscal que o afastamento de tributação de qualquer manifestação de riqueza é concretizado nas situações que se mostre necessário acautelar interesses superiores da coletividade[20]. Dito de outra forma, o dever geral de pagar impostos não se pode sobrepor ao primado de dignidade da pessoa humana e na real função do Estado: a promoção do povo, das pessoas e dos interesses vitais deste num determinado espaço geográfico!

Por esta razão, o legislador consagrou uma verdadeira regra de afastamento de sujeição de tributação. Ou seja, sempre que se encontre preenchido o substrato factológico relevante para efeitos de tributação das mais-valias imobiliárias geradas através dos ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, e que resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (cfr. artigo 10.º, n.º1, do CIRS), pode esta sujeição de tributação ser afastada, nas situações tipificadas normativamente. É que, resultando numa clara exclusão de tributação, a incidência dos ganhos obtidos através da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis pode ser afastada, desde que cumpridos os pressupostos previstos no n.º5 e n.º7 do citado artigo 10.º do CIRS.

Até à entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, o preceito normativo em causa estabelecia que eram "excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

i) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

ii) O reinvestimento seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização;

[20] "Destas situações de isenção ou de não incidência devem distinguir-se os benefícios fiscais que devem assentar na persecução do bem-estar comum, extra-fiscal e extra-financeiro, em termos de a norma geral de incidência poder ser afastada em algumas situações por estes interesses". DIOGO LEITE DE CAMPOS e TIAGO DUARTE, Consulta Jurídica por razão da Alteração da Lei das Finanças Locais, 2006, p.8, disponível em *https://anmp.pt/file-viewer/?pstid=2557*, consultado em 06.03.2025.

iii) O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação";

Resumidamente, o artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, na redação dada até ao momento da entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, estabelecia a exclusão de tributação sobre os ganhos obtidos com a alienação de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar), desde que esses ganhos fossem reinvestidos na aquisição de outro imóvel exclusivamente com o mesmo fim. Todavia, para que essa exclusão de tributação se verificasse, a alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS impunha que o sujeito passivo afetasse o imóvel adquirido à sua habitação própria e permanente (ou do seu agregado familiar), aquisição essa que deveria ocorrer no prazo de 36 meses seguintes, ou nos 24 meses anteriores, ao da sua alienação.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de setembro, o qual alterou os requisitos estabelecidos pelo artigo 10.º, n.º5, do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, os requisitos para exclusão de tributação dos ganhos obtidos passaram a estar subordinados aos *supra* requisitos indicados, acrescido do seguinte requisito adjetivo:

i) 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) do n.º5 do artigo 10.º do CIRS, salvo se a inobservância deste período se tenha devido a circunstâncias excecionais, considerando-se circunstâncias excecionais, nomeadamente, as alterações da composição do respetivo agregado familiar por motivo de casamento ou união de facto, dissolução do casamento ou união de facto, ou aumento do número de dependentes.

O que está em causa, nesta situação, é a instituição de uma verdadeira norma anti-abuso, aparentemente presuntiva,[21] pois procura-se, através desta obrigação declarativa prévia, que o imóvel já esteja subordinado como domicílio fiscal no prazo de 12 meses anterior à data da realização.

Ora, coloca-se, então, a questão de saber se a falta de alteração do domicílio fiscal, ou o seu incumprimento no prazo de 12 meses anteriores à da realização, consubstancia uma condição *ad substanciam* para efeitos de afastamento de tributação das mais-valias geradas?

Na nossa humilde opinião, parece-nos que se trata apenas de uma condição formal que procura evitar situações abusivas de alteração propositada do domicílio para aproveitamento do benefício fiscal de exclusão da tributação das mais-valias imobiliárias geradas com a

[21] MICHELI, G., "Ancora in tema di presunzioni in materia tributaria", *in Studi in memoria di Salvatore Satta*, Padova, 1982, p.244.

transmissão onerosa de bens imóveis. Isto porque a conduta dos putativos sujeitos passivos de imposto era a de alterar o domicílio fiscal, dias ou meses antes do momento da celebração da transmissão onerosa, invertendo assim, em seu favor, a presunção do domicílio fiscal consagrada no artigo 19.º da Lei Geral Tributária. Esta norma justifica-se como resposta ao comportamento evasivo e fraudulento dos sujeitos passivos em matéria fiscal, refletindo a necessidade de um instrumento eficaz que assegure o cumprimento do princípio da igualdade na distribuição da carga tributária, bem como a realização das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas.

Agora, atendendo a que o conceito de domicílio fiscal declarado pelos sujeitos passivos, e consagrado normativamente no aludido artigo 19.º da Lei Geral Tributária, resulta apenas numa formalidade adequada às vicissitudes processuais e procedimentais, parece-nos que a sua indicação é, apenas, uma presunção suscetível de elisão, conforme consagra o artigo 73.º da Lei Geral Tributária. Por isso, não nos parece que possa ser considerada uma condição *ad substanciam,* pois seria sempre suscetível de afastamento mediante prova em contrário, segundo as normas jurídico-tributárias de incidência material, pelo que, salvo melhor opinião, parece-nos uma formalidade *ad probationem.*

Caso assim não se entenda, estamos perante um afastamento de possibilidade de prova em contrário, típico das presunções inilidíveis, enquanto figuras aproximadas das ficções legais, através das quais o facto ficcionado é definitivamente fixado sem que se considere sequer a possibilidade de demonstração de uma realidade diversa.

Deste modo, parece-nos que o conceito de residência deverá ser suscetível de prova através dos meios probatórios comuns que o sujeito passivo tenha ao dispor, sempre e quando não consiga provar, presuntivamente, a residência durante os 12 meses anteriores ao da transmissão, por via da declaração de domicílio fiscal na morada do imóvel transmitido. De facto, esta tem sido a jurisprudência percorrida ao longo dos últimos anos acerca desta matéria. Por exemplo, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 11.11.2021, proferido no processo n.º 2369/09.7BELRS, no qual se decidiu que, “os conceitos de domicílio fiscal (previsto no art. 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos. O dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art. 43.º do CPPT quer no então art. 19.º, n.º 2, da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade *ad substanciam*, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação. Não obstante o domicílio fiscal do Impugnante, previsto no art.º 19.º da LGT, contemplar uma morada em Lisboa, esta circunstância distingue-se do conceito de residência fiscal para efeitos de IRS e não consubstancia qualquer presunção inilidível de que a residência fiscal é

na morada ali constante".[22] Também a decisão arbitral do CAAD, proferida no âmbito do processo n.º85/2022-T, Relatora Ana Pinto Moraes, vem sufragar esta tese, apontando que "a mera 'ineficácia' da mudança de domicílio e não da residência, tal como referida no artigo 19.º, n.º 4, da LGT, não tem, por si só, o alcance de converter o contribuinte em residente para efeitos fiscais, se o mesmo fizer prova em sentido contrário".[23]

Para além disto, não se deixará de referir que a obrigatoriedade de uma condição formalista não deve ser atentatória da justiça fiscal. O respeito pela capacidade contributiva demonstrada pelo sujeito passivo deve nortear um sistema fiscal capaz de dar resposta às necessidades financeiras do Estado, mas sem descuidar aquilo que se pretende num Estado de Direito, que mais não será que a concretização da justiça.

O princípio da capacidade contributiva constitui um dos princípios estruturantes e matriciais do sistema jurídico tributário, orientando a imposição fiscal de acordo com a aptidão económica de cada sujeito passivo. Enquanto princípio estruturante de uma justiça fiscal equitativa e justa, exige-se que a tributação se fundamente em factos reveladores de riqueza real, garantindo uma correspondência efetiva entre o imposto devido e a capacidade financeira do contribuinte.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional, designadamente no Acórdão n.º 211/2003**,** veio sufragar que a tributação deve ser estabelecida em conformidade com a capacidade contributiva individual, o que impõe ao legislador fiscal a obrigação de configurar as normas tributárias de forma a respeitar a realidade económica subjacente.[24] De igual modo, o Acórdão n.º 348/97 afirmou que uma tributação de acordo com as exigências deste princípio estruturante impõe a existência de um nexo efetivo entre a obrigação tributária e o pressuposto económico selecionado como objeto do imposto, de forma a evitar distorções na repartição do esforço fiscal.[25]

É que não se poderá esquecer que o princípio da capacidade contributiva encontra o seu fundamento no princípio da igualdade tributária, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa. Através deste**,** a justa repartição dos encargos fiscais

---

[22] Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 11.11.2021, processo n.º 2369/09.7BELRS, Relatora Desembargadora Tânia Meireles Cunha, disponível em *http://www.dgsi.pt* [consultado em 07.03.2025].

[23] Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) de 24.10.2022, processo n.º85/2022-T, Relatora Ana Pinto Moraes, disponível em *https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMjExMDcxMjQxNDkwLlA4NV8yMDIyLVQgLSAyMDIyLTEwLTI0IC0gSlVSSVNQUlVERU5DSUEucGRm* [consultado em 07.03.2025].

[24] Acórdão do Tribunal Constitucional n.º211/2003, Proc. 308/02, Relator Conselheiro Tavares da Costa, disponível em *https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030211.html* [consultado em 07.03.2025].

[25] Acórdão do Tribunal Constitucional n.º348/97, Proc. 63/96, Relator Conselheiro Monteiro Diniz, disponível em *http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970348.html?impressao=1*[consultado em 07.03.2025].

exige que a carga tributária seja distribuída proporcionalmente e correspondendo a um nexo de causalidade entre a obrigação fiscal e a capacidade económica de cada contribuinte, garantindo que indivíduos com idêntica situação financeira sejam tratados de forma equitativa. Além disso, a capacidade contributiva está intrinsecamente ligada à justiça fiscal, conforme previsto no artigo 103.º, n.º1, da Constituição da República Portuguesa, que estabelece que o sistema fiscal deve assegurar uma repartição equitativa dos rendimentos e da riqueza. A este respeito, a tributação deve incidir sobre manifestações reais de capacidade económica, conforme previsto no artigo 104.º, n.º1 e n.º2, da Constituição da República Portuguesa, que exige que o imposto sobre o rendimento tenha como base o rendimento real dos contribuintes.

De acordo com Sérgio Vasques,[26] a capacidade contributiva desempenha uma tripla função no sistema fiscal, funcionando como pressuposto, limite e critério da tributação. Isto significa que a capacidade contributiva constitui o pressuposto da tributação, exigindo que os impostos incidam sobre manifestações reais de riqueza; define um limite ao poder tributário do Estado, impedindo a imposição arbitrária de encargos sem correspondência com a capacidade económica do sujeito passivo; serve como critério orientador da incidência tributária, determinando que a base de cálculo do imposto seja adequada e proporcional à realidade financeira do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva afasta, assim, soluções fiscais arbitrárias, exigindo que a determinação da matéria tributável assente em indicadores fidedignos da riqueza do contribuinte. Neste contexto, a utilização de métodos presuntivos rígidos, que não permitem ao sujeito passivo afastar a presunção legal, pode configurar uma violação dos princípios constitucionais da igualdade e da justiça fiscal. Deste princípio decorre a inconstitucionalidade das presunções absolutas de tributação, uma vez que estas afastam a possibilidade de demonstração de que o facto tributário imputado ao contribuinte não ocorreu ou não se concretizou na dimensão presumida pela lei.

No caso concreto, a determinação do factor de habitação própria e permanente por via da exigência formal de manutenção do domicílio fiscal há, pelo menos, 12 meses, sem consagração legal de prova em contrário, parece constituir uma presunção inilidível que pode conduzir a uma situação de tributação de rendimento indesejada materialmente pelo legislador, contrariando frontalmente o princípio da capacidade contributiva. A imposição de um encargo fiscal baseado em mais-valias que se pretendem não tributar traduz uma obrigação que desvirtua a relação entre o imposto devido e a realidade económica do sujeito passivo, violando assim o princípio da justiça tributária e da igualdade fiscal.

[26] VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, p.296.

4. O princípio da segurança e da proteção da confiança e a (des)conformidade constitucional no afastamento de tributação das mais-valias imobiliárias, segundo as exigências dadas pelo Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de setembro

O artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa consagra o modelo do Estado de Direito democrático, estruturado na sujeição do poder público à ordem jurídica, conferindo-lhe legitimidade e delimitação.[27] Tal conceção assenta na primazia do Direito enquanto expressão de valores materiais e princípios fundamentais, aos quais se encontra subordinado o exercício do poder político, ainda que democraticamente legitimado.

A configuração constitucional do Estado Português assume igualmente uma matriz personalista, ancorada na dignidade da pessoa humana e na realização dos valores da igualdade e da liberdade, os quais se apresentam como pilares estruturantes da convivência social. Neste quadro, o princípio da justiça material emerge como um desígnio constitucional, vinculando o legislador à prossecução da igualdade substancial e impondo restrições ao exercício dos poderes públicos, sempre que necessário para assegurar a efetivação desses valores fundamentais[28].

No seio de um Estado de Direito Democrático, a lei desempenha um papel duplo e essencial: i) de um lado, constitui o principal instrumento para concretizar a justiça material; ii) de outro, é o alicerce da previsibilidade e estabilidade do sistema jurídico[29].

Esta dupla função ganha especial relevância no domínio do Direito Tributário, onde a regulamentação da relação jurídica tributária estabelecida entre os sujeitos e o Estado assume um caráter central. Dado que a tributação implica a transferência de riqueza do património privatístico para a esfera pública, qualquer alteração normativa neste campo reflete-se diretamente no modelo jurídico de repartição dos bens. Por isso, a segurança jurídica exige um equilíbrio entre a estabilidade das normas gerais e abstratas e a proteção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados

[27] Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 241/2015, n.º 575/2014 e n.º 862/2013.
[28] SOUSA, Domingos Pereira de, "Tipicidade Tributária, Segurança Jurídica e Protecção da Confiança", *in JURISMAT n.º15,* Portimão, 2022, pp.163-186.
[29] CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina, pp.258-259.

tributários.[30] E, é precisamente no Direito Tributário que a exigência de previsibilidade e estabilidade atinge o seu ponto máximo.[31]

A segurança jurídica não exige uma imutabilidade absoluta das normas, mas impõe que as alterações legislativas respeitem os princípios da proporcionalidade e da proteção da confiança, de modo a não gerar quebras disruptivas nas expetativas juridicamente tuteladas.[32] Isto significa que o legislador deve atuar dentro de um quadro de razoabilidade, evitando soluções normativas que imponham encargos excessivos ou imprevisíveis aos cidadãos. Assim, sempre que uma nova disposição legal altere substancialmente o regime jurídico aplicável, nomeadamente em matéria fiscal, deve ser assegurado um período de transição adequado, que permita a adaptação dos sujeitos às novas exigências.[33]

Assim, a segurança jurídica não é apenas uma garantia abstrata, mas o pilar que estrutura toda a arquitetura do sistema jurídico tributário.[34] A certeza jurídica manifesta-se essencialmente através da tutela da confiança dos contribuintes. Essa proteção traduz-se na possibilidade de prever com segurança as obrigações fiscais a realizar, permitindo um planeamento estruturado das atividades económicas. Quando as regras tributárias são claras e estáveis, os agentes económicos podem tomar decisões informadas, minimizando os impactos da incerteza fiscal sobre o investimento e o consumo. A proteção dos direitos individuais, como a liberdade e a propriedade, exige uma definição rigorosa dos limites da atuação estatal na esfera tributária. Sem essa delimitação, a atividade privada ficaria sujeita a uma instabilidade que comprometeria a autonomia dos sujeitos.

Assim, a segurança jurídica em matéria fiscal não se reduz a uma mera exigência técnica, mas representa um verdadeiro mecanismo de salvaguarda contra a

---

[30] ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, 2010, p.1, disponível em *http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20prote%c3%a7%c3%a3o%20da%20confian%c3%a7a.pdf* [consultado em 08.03.2025].

[31] SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.167.

[32] SANTOS, António Carlos dos, e PALMA, Clotilde Celorico, "Os Princípios da Proteção da Confiança Legítima e da Não Retroatividade das Normas Tributárias em Tempos de Crise: O Caso Português", *in Revista do Instituto de Direito Brasileiro*, FDUL n.º 4, 2013, pp 3147-3182.

[33] XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e natureza do acto tributário,* Almedina, 1972, p.115.

[34] SILVA, Hugo Flores da, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos,* Lisboa, AAFDL Editora, 2021, pp.228 e seguintes.

arbitrariedade na tributação, assegurando um ambiente previsível e propício ao desenvolvimento económico.

Como vimos *supra,* o Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de setembro, acompanhado anteriormente pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, introduziram uma nova exigência específica para o afastamento de tributação das mais-valia imobiliárias geradas pela alienação onerosa de um imóvel, designadamente que o bem imóvel objeto da transação deve ter sido afetado como domicílio fiscal nos 12 meses anteriores ao da sua alienação**.**

Ora, esta formalidade exigida a partir do dia seguinte ao da sua publicação, pode configurar uma violação do princípio da segurança jurídica, pois a alteração inesperada suscita uma aparente retroatividade material indireta ou retrospetiva, pois muitos contribuintes que adquiriram imóveis e fizeram o seu planeamento fiscal com base no regime jurídico anterior, e que não previam esta exigência, podem ver as suas expectativas legítimas frustradas, já que contavam com uma exclusão de sujeição à tributação devida.

Ainda que a norma se aplique para o futuro, o seu impacto sobre situações jurídicas já constituídas, e não consumadas, pode configurar um caso de retroatividade imprópria (ou retrospetividade),[35] especialmente para aqueles que já tinham vendido bens imóveis e não o afetaram como seu domicílio fiscal, mas constituía a sua habitação própria e permanente e que iriam reinvestir o valor da mais-valia para não serem tributados por esta manifestação de riqueza.

Por isso, qualquer alteração com impacto significativo na tributação dos rendimentos dos sujeitos passivos de imposto deveria ser acompanhada de um regime transitório, de modo a permitir que os contribuintes em situações de transição possam adaptar-se gradualmente às novas regras e exigências formais. É que a ausência de um período de adaptação compromete a previsibilidade de um sistema fiscal justo e equitativo, fragilizando as relações de confiança entre o Estado e os contribuintes.

Isto é particularmente relevante no caso da tributação das mais-valias imobiliárias, cujos efeitos incidem diretamente sobre decisões de longo prazo, afetando não apenas os contribuintes individuais, mas também a estabilidade do mercado imobiliário. Por isso, somos da opinião que o regime estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de setembro, ao impor a obrigatoriedade de formalização do imóvel objeto de alienação como domicílio para efeitos fiscais, não deverá ser aplicado aos sujeitos passivos de imposto que, nos anos anteriores, haviam procedido à declaração de intenção reinvestimento dos ganhos obtidos na

[35] FAUSTINO, Manuel, Retroactividade, Retrospectividade e alguma serenidade, In: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º3, Almedina, 2010, pp.183 e seguintes; *Idem*, *O período do IRS e a questão da retroactividade,* Jornal de Negócios, 25 Maio de 2010.

aquisição de um outro bem imóvel destinado à sua habitação própria ou permanente ou do seu agregado familiar. Para além disto, também nos parece ser de afastar relativamente aos ganhos que se geraram com a arquitetura jurídica estabelecida antes de 2024, pois não podemos esquecer que, tratando-se de um facto tributário de formação sucessiva, a aplicação do requisito declarativo do domicílio fiscal só poderá ser aplicada ao facto tributário iniciado após a entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, uma vez que foi esta que estabeleceu inicialmente este requisito, ainda que mais gravoso.[36]

CONCLUSÕES

A análise desenvolvida ao longo do presente estudo permitiu-nos identificar algumas das consequências que a alteração legislativa introduzida pelo Decreto-Lei n.º 57/2024, de 10 de setembro**,** impôs aos contribuintes na tributação das mais-valias imobiliárias. Falamos, essencialmente, da imposição declarativa que exige a obrigatoriedade do imóvel objeto de alienação ter sido declarado como domicílio fiscal do sujeito passivo nos 12 meses anteriores à venda, verificando-se o aditamento de um novo requisito para a possibilidade normativa de afastamento da tributação das mais-valias imobiliárias.

A principal questão que se levantou com o presente estudo foi a análise desta imposição declarativa tendo por consideração a sua (des)conformidade constitucional**,** particularmente face aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da capacidade contributiva**.**

Com o presente estudo procuramos demonstrar que a ausência de um regime transitório adequado pode criar situações de retroatividade não autêntica, frustrando as expectativas legítimas dos contribuintes que planearam as suas opções fiscais com base no regime anterior. Além disso, a criação dessa obrigação declarativa prévia cria uma presunção inilidível associada à exigência de domicílio fiscal, a qual pode resultar em situações de tributação ligadas a um nexo inexistente na manifestação da

[36] Entre esta doutrina, e com a brilhantez das suas doutas exposições, citamos Manuel Faustino, para o qual, a natureza jurídica do IRS, tendo como configuração a relação jurídica do imposto de base duradoura, afirma que "*o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano*". Cfr. FAUSTINO, Manuel, *Retroactividade, Retrospectividade e alguma serenidade,* in: Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal (Ano 3, N.º3), Almedina, 2010, pp.183 e seguintes; RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, 2014, pp.98-99.

capacidade contributiva real, contrariando os princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal**.**

Em face do exposto, conclui-se que a aplicação imediata desta imposição normativa sem conceder a possibilidade de prova em contrário que comprove a situação de residência habitual, pode gerar situações indesejáveis. Assim, recomenda-se a introdução de um regime transitório e a possibilidade de meios alternativos de prova da habitação própria e permanent**e,** garantindo um equilíbrio entre os interesses fiscais do Estado e a proteção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTO, José Guilherme Xavier de. *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*. Coimbra Editora, 2007.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2007.

DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Almedina, 2007.

FAUSTINO, Manuel. *O período do IRS e a questão da retroactividade, Jornal de Negócios,* 25 Maio de 2010.

FAUSTINO, Manuel. Retroactividade, Retrospectividade e alguma serenidade. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Almedina, 2010, Ano 3, n.º3, pp.183-208.

GALAPERO FLORES, Rosa. "Determinación Del Hecho Imponible Calificado Como Ganancias Y Pérdidas Patrimoniales". In *Universidad de Extremadura: Servicio de Publicaciones*, 2001, pp.69-95.

MORAIS, Rui Duarte. *Sobre o IRS*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2014.

NABAIS, José Casalta, *Manual de Direito Fiscal*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2011.

PEREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* 20ª ed. Thomson Reuters, 2010.

PONT MESTRES, Magin, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas.* 2ª ed. 1992.

RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, 2010, disponível em http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20prote%c3%a7%c3%a3o%20da%20confian%c3%a7a.pdf [consultado em 08.03.2025].

_____, *Teoria da Relação Jurídica Tributária*. Braga: AEDUM, 2012.

SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

SANTOS, António Carlos dos, e PALMA, Clotilde Celorico, Os Princípios da Proteção da Confiança Legítima e da Não Retroatividade das Normas Tributárias em Tempos de Crise: O Caso Português. *Revista do Instituto de Direito Brasileiro n.º4*. Lisboa: FDUL, 2013, pp. 3147-3182.

SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

_____, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos.* Lisboa: AAFDL Editora, 2021.

SOUSA, Domingos Pereira de, Tipicidade Tributária, Segurança Jurídica e Protecção da

Confiança, *JURISMAT* n.º15. Portimão, 2022, pp.163-186.
VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2011.
XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972.

Data de submissão do artigo: 08/03/2025

Data de aprovação do artigo: 25/04/2025

Edição e propriedade:
Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL
Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto
Email: upt@upt.pt