

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 142/2026-T

Tema: Mais-valias imobiliárias de IRS; reinvestimento declarado mas não discriminado; suspensão de prazos de reinvestimento pelo Programa Mais Habitação.

SUMÁRIO:

- I.** O reinvestimento de mais-valia imobiliária decorrente da alienação de habitação própria e permanente tem como obrigação declarativa o reporte anual da evolução do mesmo reinvestimento, no anexo G da declaração Modelo 3 do IRS;
- II.** A Lei n.º 56/2023, de 6 de Outubro (Programa Mais Habitação) suspendeu os prazos de reinvestimento destas mais-valias entre 01/01/2020 e 01/01/2022, constituindo causa de suspensão dos prazos de caducidade respetivos;
- III.** A norma contida no n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS consagra uma obrigação declarativa que é acessória ou instrumental ao reinvestimento de mais-valia de HPP, pelo que a sua omissão não determina a perda de acesso ao regime sempre a prova do efetivo reinvestimento seja realizada.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A... e B... (doravante designados por “Requerentes” ou “sujeitos passivos - SP”), titulares dos números de identificação fiscal - NIF - ... e ..., respetivamente, com residência e domicílio fiscal em Rua ..., ...-...-... Fernão Ferro, apresentaram pedido de constituição de tribunal

1.

arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral - PPA, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), e nos termos do disposto no artigo 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário - CPPT - pedindo a anulação do ato de indeferimento tácito, pelos serviços da Autoridade Tributária - AT, de pedido de reclamação graciosa – RG, contra a liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – IRS do ano de 2017, e acerto de contas, no montante total de € 36.963,07, com todas as consequências legais, designadamente o pagamento de juros indemnizatórios.

Em síntese, fundamentando o seu pedido, alegaram os Requerentes:

1. Em 24/07/2025, a AT cumpriu decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Almada, convolvendo a declaração de substituição Modelo 3 do IRS de 2020 de substituição dos Requerentes, em RG.
2. Perante o indeferimento tácito dessa reclamação, os Requerentes apresentaram PPA, visando a anulação desse ato e da liquidação adicional de IRS de 2017.
3. Os Requerentes alienaram, em 26/01/2017, a sua habitação própria e permanente (HPP), reportando na declaração Modelo 3 de IRS a intenção de reinvestir o valor de € 254.000,00 para efeitos de exclusão de tributação das mais-valias.
4. Para concretizar esse reinvestimento, adquiriram um terreno para construção, suportaram os respetivos encargos e realizaram obras entre 2017 e 2020, alegando ter investido globalmente € 256.610,73.
5. Sustentam que a conclusão da obra sofreu atrasos decorrentes da pandemia COVID-19, embora a habitação já fosse utilizada como residência permanente em 2020.
6. Em 24/05/2021 apresentaram a declaração de IRS de 2020 sem o Anexo G relativo ao reinvestimento, omissão que atribuem a lapso.

7. Em 18/11/2021 apresentaram a declaração Modelo 1 de IMI e foram simultaneamente notificados de liquidação adicional de IRS de 2017, por não ter sido considerado qualquer reinvestimento na declaração de 2020.
8. Após verificarem a omissão do Anexo G, apresentaram, em 02/12/2021, declaração de substituição de 2020, declarando o reinvestimento efetuado no montante de € 253.435,43.
9. Na sequência dessa entrega, a AT solicitou documentação comprovativa do reinvestimento, a qual foi remetida pelos Requerentes.
10. Em 2022, os Requerentes afetaram o imóvel à sua HPP, alterando para essa morada o respetivo domicílio fiscal.
11. Em 22/05/2023, a AT emitiu projeto de correções à declaração de 2020, recusando o reinvestimento pelo facto de as despesas realizadas em 2017, 2018 e 2019 não terem sido declaradas nos correspondentes Anexos G das declarações de imposto anual.
12. Após audição prévia e diversas diligências junto da AT sem sucesso, os Requerentes intentaram ação de intimação para comportamento, requerendo a convolação da declaração de substituição em RG.
13. Por sentença de junho de 2025, o TAF de Almada determinou que a AT cumprisse o disposto no artigo 59.º, n.º 5, do CPPT, vindo esta a convolar o pedido em RG em 24/07/2025.
14. Entretanto, a liquidação adicional de IRS em causa originou um processo de execução fiscal, do qual resultaram compensações e penhoras no valor global de € 16.391,82.
15. Os Requerentes defendem que o reinvestimento do valor obtido com a venda da anterior habitação na construção de nova HPP é admissível nos termos do artigo 10.º do Código do IRS, desde que os montantes sejam efetivamente aplicados e cumpridas as obrigações legais aplicáveis.
16. Sustentam que os requisitos relevantes para a consolidação do benefício são os previstos nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS, designadamente a declaração da intenção de reinvestimento, a inscrição matricial do imóvel e a sua afetação à HPP.

17. E que, por força do n.º 6 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023 (Programa Mais Habitação), os prazos de reinvestimento estiveram suspensos entre 01/01/2020 e 01/01/2022, pelo que o prazo aplicável ao caso se prorrogou até 26/01/2023.
18. Assim, entendem que a inscrição matricial ocorrida em novembro de 2021 e a afetação do imóvel à habitação permanente em 2022 respeitaram os prazos legalmente aplicáveis, mantendo-se o direito à exclusão de tributação das mais-valias.
19. Quanto ao artigo 57.º do Código do IRS, sustentam que este regula apenas deveres declarativos de natureza instrumental, não podendo criar requisitos materiais adicionais nem determinar a perda do benefício fiscal.
20. A omissão da declaração de investimentos parciais em anos intermédios poderia, subsidiariamente, constituir uma infração declarativa, mas não justificar a recusa do reinvestimento efetivamente realizado.
21. Tendo cumprido todos os requisitos legais do regime de reinvestimento, os Requerentes peticionam ao tribunal arbitral, a anulação da (re)liquidação adicional¹ de IRS de 2017, o reembolso dos montantes indevidamente cobrados e o pagamento de juros indemnizatórios por erro imputável à Autoridade Tributária, “(...) desde a data da entrega da declaração de substituição apresentada em 2021 (e que por exclusiva omissão da AT, apenas foi convolada em RG em 2025, após intimação judicial para o efeito).”

Os Requerentes juntaram 18 documentos e arrolaram duas testemunhas.

No PPA, os Requerentes optaram por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, a signatária foi designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, nomeação incontestada

¹ n.º 2021... .

pelas partes, nos termos do disposto nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O tribunal arbitral singular foi, assim, constituído em 21/04/2026.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT, a Requerida apresentou resposta e fez juntar o processo administrativo (PA), defendendo, por exceção e por impugnação, a manutenção da liquidação mediatamente impugnada, alegando, desde logo e em síntese, o seguinte:

1. A Requerida confirma as datas de alienação da HPP (referidas pelos Requerentes), os montantes envolvidos e os elementos declarados nas declarações Modelo 3 de IRS de 2017 a 2020, bem como a apresentação da Modelo 1 de IMI pelos SP.

Por exceção

2. A AT sustenta que a liquidação oficiosa resultou das omissões declarativas dos próprios Requerentes, que apenas declararam o alegado reinvestimento através da declaração de substituição apresentada em 2021.
3. E que a liquidação de 2017 podia ter sido impugnada dentro dos prazos legais, os quais se encontram há muito ultrapassados, encontrando-se igualmente precludidos os meios de reação administrativa disponíveis.
4. Invoca o n.º 6 do artigo 59.º do CPPT, entendendo que a apresentação de declaração de substituição não pode servir para reabrir ou ampliar prazos de impugnação já esgotados.
5. Assim, considera que a liquidação de 2017 se consolidou na ordem jurídica e que os Requerentes pretendem ultrapassar a sua própria inércia processual.
6. Conclui pela verificação da exceção de caducidade do direito de ação e peticionam a consequente absolvição da instância.

Por impugnação

7. A AT sustenta que a pretensão dos Requerentes assenta numa incorreta interpretação das normas aplicáveis ao regime do reinvestimento.
8. Se as despesas invocadas foram realizadas entre 2017 e 2020, mas apenas declaradas em 2020, através da declaração de substituição apresentada em dezembro de 2021., o reinvestimento não pode ser aceite nos termos declarados, uma vez que o campo utilizado no Anexo G respeita ao reinvestimento realizado no terceiro ano subsequente e não ao total dos montantes investidos ao longo dos três anos.
9. Cada parcela do reinvestimento deveria ter sido declarada no ano em que foi efetuada, conforme resulta do n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS.
10. Considera que estas exigências não têm natureza meramente formal, mas constituem elementos essenciais para o correto apuramento da mais-valia sujeita a tributação.
11. Alega ainda que a licença de utilização foi emitida em 28/01/2020, demonstrando que a construção estava concluída dentro do prazo legal de reinvestimento.
12. Por esse motivo, entende não ser aplicável ao caso a suspensão de prazos prevista no n.º 6 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, por inexistirem atrasos imputáveis à pandemia.
13. Rejeita igualmente a alegada violação dos princípios da boa administração, tutela da confiança e efetividade dos direitos dos contribuintes.
14. Refere que, da dívida resultante da liquidação, apenas foi pago, em execução fiscal, o montante de € 9.528,32, permanecendo em dívida € 27.434,75.
15. Sustenta que não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, porquanto a liquidação resulta do incumprimento declarativo dos Requerentes e não de qualquer erro imputável aos serviços. Subsidiariamente, eventuais juros dessa natureza apenas poderiam incidir sobre o montante efetivamente pago.
16. Por fim, opõe-se à produção de prova testemunhal por considerar que a questão em discussão é exclusivamente jurídica.

17. Conclui pela procedência das exceções invocadas e, em qualquer caso, pela improcedência integral do pedido arbitral.

A Requerida juntou o processo administrativo instrutor (incluindo o processo de RG), não tendo junto qualquer outro documento nem arrolado testemunhas.

Notificados para o efeito, os Requerentes apresentaram resposta à exceção apresentada pela Requerida, em 09/06/2026, pedindo a improcedência da mesma exceção pelas seguintes razões resumidas:

1. A AT procede de má-fé por alegar exceção de caducidade fundada em delongas por si criadas;
2. Admitir a exceção de caducidade seria invalidar o efeito prático do caso julgado da sentença do TAF de Almada, negando a validade jurídica à instauração do procedimento de RG que o mesmo ordenou, sentença da qual a AT não recorreu;
3. Negar a presunção de indeferimento tácito da RG seria permitir que a Requerida, criando morosidade em processos similares, precipitasse a caducidade por sua própria e voluntária inércia.

O tribunal arbitral notificou para apresentação de prova documental que evidenciasse o valor efetivamente pago pelos Requerentes, tendo as partes cumprido o solicitado.

Entendendo que o *thema decidendum* apenas se centra em questões de direito e face à prova documental constante dos autos e à inexistência de matéria de facto controvertida suscetível de prova testemunhal relevante para a justa decisão da causa, por despacho de 14/07/2026, foi dispensada a reunião arbitral, e notificadas as partes para apresentarem, querendo, alegações escritas simultâneas.

Os Requerentes apresentaram alegações escritas, nas quais, em síntese, mantiveram o já alegado no PPA e articulado de resposta às exceções, acrescentando que:

1. A suspensão de 2 anos do prazo de reinvestimento (n.º 6 do artigo 50.º da Lei 56/2023) abrange as despesas finais realizadas após os 36 meses, mesmo com licença de utilização já emitida dentro do prazo original.
2. Essa suspensão repercute-se também no prazo de inscrição matricial;
3. Subsidiariamente, defende que, mesmo que se desconsiderem as despesas posteriores aos 36 meses, deveria reconhecer-se proporcionalmente o reinvestimento comprovado até esse prazo.

A AT reiterou, em alegações, as exceções e fundamentos já invocados na resposta, designadamente quanto à definitividade da liquidação de 2017, à obrigação de declaração anual do reinvestimento e à inexistência de fundamento para juros indemnizatórios. Conclui pedindo que o PPA seja rejeitado, considerando válidas as liquidações e não havendo lugar a juros indemnizatórios.

1.a Saneamento

1. O PPA é tempestivo:
 - a) a instauração de RG ocorre no dia 24/07/2025, conforme o PA;
 - b) quatro meses depois, em 24/11/2025, efetiva-se a presunção de indeferimento tácito, nos termos do n.º 1 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 106.º do CPPT;
 - c) o PPA é apresentado em 11/02/2026, i.e. dentro dos três meses contados da data mencionada na alínea anterior e em respeito do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º e artigo 106.º, ambos do CPPT.
2. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído;
3. Não existem nulidades que invalidem o processado;

4. As partes têm personalidade e capacidade judiciária, não ocorrendo vícios de patrocínio;
5. Quanto à exceção de caducidade invocada pela AT, será apreciada com a matéria de direito.

1.b Factos provados

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

Matéria de facto assente por acordo das partes e provada por documento

1. Em 26 de janeiro de 2017, o Requerente marido alienou um imóvel destinado à sua HPP, artigo matricial ... da freguesia ..., pelo preço de € 530.000,00².
2. Na declaração Modelo 3 de IRS respeitante ao ano de 2017, entregue em 29 de Maio de 2018, os Requerentes declararam a intenção de reinvestir o valor de realização obtido com essa alienação, tendo sido inscrito no respetivo Anexo G, quadro 5-A, campo 5006 (*valor de realização que pretende reinvestir – sem recurso ao crédito*) o montante de € 254.000,00^{3, 4, 5} sem indicar, no entanto, o valor de reinvestimento no próprio ano.
3. Em 17 de Fevereiro de 2017, os Requerentes adquiriram um terreno para construção – freguesia ..., artigo ...⁶ (atual...), sito na Rua ..., ..., ..., pelo preço de € 50.000,00⁷.

² Documento 1 anexo ao PPA e reconhecido pela AT – entre outros momentos do PA –no email da Sra. Chefe de Divisão da Direção de Serviços do IRS a pgs. 225 do PA.

³ Documento 3 anexo ao PPA e pg. 13 do PA.

⁴ E no campo 5000 indicando como valor em dívida de empréstimo à data da alienação do imóvel de €276.568,49, valor que liquidou junto do banco Caixa Geral Económica Montepio, conforme declaração do mesmo em documento anexo ao PPA com o n.º 2.

⁵ Sendo que a diferença entre valor de realização e valor da dívida ao banco somava € 253.431,51, tendo os Requerentes manifestado a intenção de reinvestimento em montante arredondado ao milhar seguinte no campo 5006.

⁶ Pg. 14 e 203 do PA.

⁷ Pg. 226 do PA.

4. O imóvel em causa é atualmente a sua HPP⁸.
5. Os Requerentes suportaram despesas associadas à aquisição desse terreno, incluindo IMT⁹, Imposto do Selo, despesas notariais e de registo, no montante global de € 6.443,91.
6. Entre os anos de 2017 e 2020 foram realizados trabalhos de construção de uma moradia no referido terreno.
7. Os encargos relativos à empreitada ascenderam a € 200.166,85¹⁰.
8. As despesas apresentadas pelos Requerentes como respeitantes ao reinvestimento reportam-se aos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020¹¹, calculando os mesmos as despesas totais incorridas com o total de € 256 610,73¹².
9. Em 2018 e 2019, os Requerentes submeteram a declaração Modelo 3 de IRS sem Anexo G de mais-valias.
10. Em 24/05/2021, os Requerentes submeteram a declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2020¹³, também sem Anexo G relativo ao reinvestimento da mais-valia obtida na alienação ocorrida em 2017.
11. Em 12/11/2021, a AT procedeu à liquidação oficiosa do IRS do ano de 2017 IRS de 2017 n.º 2021 ... com o acerto de contas 2021 ...¹⁴, no valor de € 36.963,07¹⁵ desconsiderando a intenção de reinvestimento declarada na Modelo 3 daquele ano.
12. Em 18/11/2021¹⁶, os Requerentes apresentaram a declaração Modelo 1 de IMI referente ao imóvel construído.

⁸ Ainda que a AT alegue que o domicílio fiscal dos Requerentes apenas foi registado para coincidir com o endereço do imóvel de destino (da HPP) em 2022, não é colocado em causa que o mesmo, identificado nos autos como morada atual dos Requerentes, possa ter sido afeto a HPP desde o ano de 2020, como alegado pelos Requerentes.

⁹ Pgs. 18 e seguintes, do PA.

¹⁰ Facto não contestado pela AT.

¹¹ Pg. 17 a 123 do PA.

¹² Documento 4 anexo ao PPA.

¹³ Documento 7 anexo ao PPA.

¹⁴ Documentos 9 e 10 anexos ao PPA.

¹⁵ Com data limite de pagamento de 22/12/2021.

¹⁶ Documento 8 anexo ao PPA.

13. Em 02/12/2021, os Requerentes apresentaram declaração Modelo 3 de substituição respeitante ao ano de 2020¹⁷, tendo inscrito no Anexo G, quadro 5-A de reinvestimento do valor de realização de imóvel destinado a HPP, secção de reinvestimento efetuado após a alienação, campo 5011 relativo a “valor de realização reinvestido no terceiro ano seguinte dentro dos 36 meses sem recurso ao crédito” o montante de € 253.435,43.
14. Na sequência da apresentação dessa declaração, a AT¹⁸ solicitou aos Requerentes e em 07/01/2022, a documentação comprovativa dos valores declarados.
15. Em 17/01/2022, os Requerentes remeteram à AT a documentação solicitada através do seu contabilista certificado (¹⁵).
16. Durante o primeiro quadrimestre de 2022¹⁹, os Requerentes alteraram o respetivo domicílio fiscal para o imóvel construído no..., da Rua..., em ..., ..., Setúbal, morada da nova HPP²⁰.
17. Em 11/10/2022, solicitaram informação à AT, via email, sobre o estado do processo.²¹
18. Em 22/05/2023, a Direção de Finanças de Setúbal notificou os Requerentes de projeto de correção à declaração de IRS de 2020, propondo a eliminação do Anexo G apresentado na declaração de substituição (ofício...²²), por ausência de declaração dos valores do reinvestimento nas declarações dos respetivos anos,
19. Tendo os Requerentes apresentado audição prévia sobre o mesmo projeto, em 09/06/2023²³, solicitando a aceitação da declaração e, como pedido alternativo, a convalidação da declaração de substituição em RG.

¹⁷ Declaração ...-2020-..., Documento 11 anexo ao PPA, e pgs 175 do PA.

¹⁸ Constando o pedido do Documento 12 anexo ao PPA e pg. 130 do PA, e a resposta no Documento 13.

¹⁹ Constando apenas do Documento 14 anexo ao PPA informação que a alteração da residência do Requerente marido produziu efeitos a 12/04/2022.

²⁰ Facto não contestado pela AT, e coincidente com a data – 12/04/2022 - constante dos dados gerais de identificação dos SP no portal das finanças junto como Documento 14 à p.i..//

²¹ Pg. 3 do PA.

²² Documento 25 anexo ao PPA e pg 227 do PA.

²³ Pg. 137 e seguintes do PA.

20. Em 17/08/2023, a direção de liquidação da Direção de Serviços do IRS solicitou apoio à direção de cobrança para análise do reinvestimento²⁴.
21. Em 12/01/ 2024, os Requerentes enviaram novo pedido de informações à AT sobre a apreciação de audição prévia.²⁵
22. Durante os últimos anos e da situação cadastral apresentada pela Requerida, os Requerentes pagaram em sede de execução fiscal, o montante de € 9.528,32 a título de imposto, permanecendo em dívida a quantia de € 27.434,75²⁶.
23. Em 06/03/2025, o Requerente marido intentou ação de intimação para comportamento da AT junto do TAF de Almada (n.º de processo 164/25BEALM), solicitando a convolação da declaração de substituição em RG.
24. Em 05/06/2025, foi proferida pelo TAF sentença condenatória, transitada em julgado em 09/07/2025²⁷, ordenando à AT a convolação da declaração de substituição em processo de RG no prazo de 30 dias.
25. Em 28/10/2025 e na ausência de notificação do cumprimento da *supra* citada sentença pela AT, os Requerentes submeteram pedido de informação via e-balcão do Portal das Finanças²⁸, tendo a 30/10/2025 sido informados da instauração, em 24/07/2025, do procedimento de RG n.º ...2025..., que se encontraria em análise.
26. Os Requerentes presumiram o indeferimento tácito da RG de quatro meses, contado da data de 24/07/2025, nos termos do n.º 1 do artigo 57.º da LGT, tendo considerado 90 dias para apresentação do presente PPA a partir do dia 24/11/2025.
27. O PPA foi submetido ao CAAD no dia 11/02/2026.

²⁴ Pg. 227 do PA.

²⁵ Sentença TAF Almada, artigo 11.º dos factos assentes, pg. 269 do PA/Documento 16 anexo ao PPA.

²⁶ Documento junto ao Sistema de Gestão Processual do CAAD em 06/07/2026 pela AT “Situação Global”, da qual releva que foram também pagos pelos Requerentes em sede de execução fiscal, juros de mora de € 9.311,97 e € 683.82 de custas, num total pago (de imposto e acrescidos) de € 19.524,11.

²⁷ Pg. 49 do PA – análise declarativa.

²⁸ Documento 17 anexo ao PPA.

1.c Factos não provados

Com interesse para os autos, não foram apurados quaisquer factos que se devam considerar não provados.

1.d Fundamentação da decisão sobre matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes no concernente a matéria de facto, cabendo-lhe seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada, daquela não provada (cfr. o n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e o n.º 3 do artigo 607.º do CPC, aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

Os factos dados como provados decorreram da análise crítica dos documentos juntos ao PPA, da resposta da Requerida, do PA instrutor e do processo de RG, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respectivos articulados.

Cumprе apreciar.

2. *Thema decidendum*

Como questão prévia e no que concerne à alegada atuação da Requerida com má-fé processual, concluímos pela improcedência da acusação.

Com efeito, a AT criou uma delonga excessiva na apreciação de audição prévia dos Requerentes, indiciando incerteza – nos diversos órgãos envolvidos – na tomada de decisão sobre o reinvestimento dos SP. Veio, contudo, a atuar em cumprimento da sentença do TAF de Almada, possibilitando o presente recurso à impugnação.

Ademais e aplicando o direito aos factos assentes, as questões a decidir nos autos são essencialmente as seguintes:

1. Se opera a caducidade:
 - i) Do reinvestimento, por falta de causa de suspensão;
 - ii) Do direito de ação para impugnação da (re)liquidação de IRS de 2017, por falta de utilização do meio ao dispor.
2. Se o incumprimento do disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS, dever de registo do progresso anual do reinvestimento no anexo G das declarações Modelo 3 do IRS, inviabiliza o acesso à exclusão de tributação da mais-valia obtida com a alienação de HPP, ou será suficiente a demonstração da reunião de pressupostos legais pelos Requerentes para beneficiar do regime.

2.1.i Caducidade do reinvestimento

Como referimos acima, o reinvestimento de mais-valias em nova HPP tem um prazo prospetivo de 36 meses após a alienação onerosa de HPP, que se estende a 48 meses para promover a inscrição matricial no caso da construção de nova habitação com as mesmas características, sujeito aos restantes requisitos dos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS.

A Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro (ao abrigo do programa governamental *Programa Mais Habitação*), aprovou um conjunto de medidas no âmbito da habitação, tendo procedido a diversas alterações legislativas e aprovação de novas normas, com impacto em sede de determinação dos rendimentos da Categoria G do IRS.

Com efeitos retroativos, esta lei fez aprovar:

- a) o regime fiscal de exclusão de tributação dos ganhos de transmissão onerosa de terrenos para construção ou de imóveis habitacionais, que não sejam destinados a habitação própria, aplicável às transmissões realizadas entre 01/01/2022 e 31/12/2024;
- e

- b) Um regime de suspensão de contagem do prazo para o reinvestimento previsto na alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, durante um período de dois anos, com efeitos a 01/01/2020.

No que concerne a este último ponto, consta do n.º 6 do artigo 50.º da referida lei: “Fica suspensa a contagem do prazo para o reinvestimento previsto na alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, durante um período de dois anos, com efeitos a 1 de janeiro de 2020.”.

O referido n.º 6 da Lei 56/2023 é uma norma de natureza transitória, interpretativa e retroativa quanto ao início da suspensão, o que determina que o prazo de reinvestimento não corre entre 01/01/2020 e 01/01/2022, sendo o período de 36 meses previsto na alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS automaticamente prorrogado. Pelo que a caducidade apenas se pode verificar após o termo do prazo já acrescido do período de suspensão legal.

A jurisprudência arbitral encontra-se consolidada neste sentido. Na decisão do CAAD proferida no processo n.º 580/2023-T, de 09-01-2024, defende-se que “O prazo para reinvestimento da mais-valia realizada com a alienação de um imóvel destinado a habitação própria e permanente dos sujeitos passivos de IRS é um prazo de caducidade, cujo decurso faz precluir o direito ao benefício da exclusão da tributação sobre aquele rendimento.

De acordo com o disposto no artigo 328.º, do Código Civil, o prazo de caducidade apenas se suspende nos casos em que a lei o determine, como é o caso da norma transcrita. A suspensão do prazo de caducidade tem por efeito não se incluir na sua contagem o espaço de tempo durante o qual essa suspensão ocorrer, considerando-se que o vencimento do prazo de caducidade é prorrogado pelo tempo em que ficou suspenso.

Acresce que, para além de prever a suspensão do prazo de caducidade do direito à exclusão da tributação dos rendimentos de mais-valias, o legislador atribuiu, no n.º 6 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, eficácia retroativa ao início da suspensão, reportado a 1 de

janeiro de 2020, a vigorar durante um período de dois anos. Em regra, a lei, e, em especial a lei fiscal impositiva⁴, só dispõem para o futuro (artigos 12.º, do Código Civil e 103.º, n.º 3, da Constituição (CRP)); porém, a norma do n.º 6 do artigo 50.º, da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, não impõe quaisquer encargos, antes prevê a prorrogação do prazo para o exercício do direito a um desagravamento, não se suscitando, por isso, qualquer questão quanto à sua conformidade constitucional, questão que, de resto, não foi invocada por nenhuma das Partes.”

Assim, a suspensão do prazo de reinvestimento prevista no n.º 6 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, com eficácia retroativa a 01/01/2020, determina a impossibilidade de verificação de caducidade do direito à exclusão de tributação durante o período de suspensão.

Aliás, a própria AT considera, no Ofício-Circulado n.º 20262 de 27/11/2023 da Direção de Serviços de IRS, que se estaria, à data e devido a suspensão especial, em prazo para a reliquidação do IRS de 2017, para considerar a exclusão de tributação de mais-valias decorrentes da alienação de HPP, caso o sujeito passivo submetesse nova declaração de substituição²⁹.

Recorde-se que a venda de HPP ocorreu em 26 de Janeiro de 2017. Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, os SP dispunham de 36 meses posteriores à venda da primeira HPP para reinvestir o valor de realização, podendo o reinvestimento realizar-se até 26/01/2020.

²⁹ No ponto II *Suspensão de contagem do prazo para o reinvestimento previsto na alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, durante um período de dois anos, com efeitos a 1 de janeiro de 2020*, instrui-se o seguinte: “Existem também situações tributárias em que a AT já procedeu à reliquidação do IRS do ano da obtenção da mais-valia por não ter sido concretizado no prazo legal o reinvestimento cuja intenção foi declarada na modelo 3 do ano da obtenção do ganho. 5. Conclui-se, assim, que este regime de suspensão do prazo de reinvestimento, com efeitos retroativos ao ano de 2020, tem impacto em situações em que a AT já procedeu ao procedimento de reliquidação do Imposto considerado em falta e pode ter impacto nas situações em que a AT ainda não efetuou esse procedimento.

6. Em qualquer dos casos referidos no ponto anterior, a regularização da situação tributária do contribuinte, caso tenha havido declaração de intenção de reinvestimento e caso o reinvestimento tenha existido e seja considerado efetuado no prazo legal por via deste regime de suspensão de prazo, passa por dever ser corrigida a declaração do ano em que é efetuado o reinvestimento e não a declaração em que é declarada a intenção do reinvestimento”. Continuando, no mesmo Ofício e mesmo ponto II:

7. Assim, em ambas as situações referidas nos dois pontos anteriores, deve ser entregue declaração modelo 3, de substituição, relativa ao ano em se efetuou o reinvestimento, identificando a concretização desse mesmo reinvestimento, sendo que:

a) Nas situações em que a AT ainda não reliquidou o IRS do ano da alienação (o que se verifica relativamente aos anos de 2019 a 2021), a declaração de substituição terá por efeito considerar o reinvestimento concretizado, total ou parcialmente, pelo que a exclusão de tributação no ano da obtenção da mais valia e da declaração de intenção de reinvestimento mantém-se;

b) Nas situações em que a AT, oficiosamente, já reliquidou o IRS do ano da alienação (o que se verifica relativamente aos anos de 2017 e 2018), a declaração de substituição terá por efeito nova reliquidação do IRS do ano da alienação, no sentido de considerar a exclusão de tributação em face do regime de suspensão do prazo do reinvestimento.” (Sublinhados do Tribunal)

Como esse prazo se encontrava ainda em curso em 01/01/2020, beneficia da suspensão legal de 2 anos que vigorou até 01/01/2022, retomando-se a contagem em 02/01/2022. Pois a suspensão aplica-se às alienações ocorridas em ou após 01/01/2017.

Acresce que, com o referido Ofício-Circulado, a AT – *a posteriori*, é certo – veio validar o procedimento adotado pelos Requerentes de substituir a declaração de IRS do exercício de 2020, e não a declaração de 2017, que à época já não poderiam também re-submeter.

Consequentemente, relativamente a uma alienação de HPP realizada em 26/01/2017, a data-limite de reinvestimento passou a ser 26/01/2023, devido à suspensão extraordinária do prazo permitida pelo programa Mais Habitação, não se podendo considerar verificada qualquer caducidade em momento anterior ao termo do prazo legalmente suspenso.

Argui ainda a AT que o regime da suspensão decorrente do Programa Mais Habitação não tem aplicação ao caso, por considerar que a construção do imóvel se encontrava concluída antes da produção dos efeitos económicos associados à pandemia, visto que os Requerentes apresentaram a declaração Modelo 1 de IMI em 18/11/2021 e alteraram o respetivo domicílio fiscal para o imóvel construído durante o ano de 2022. Tendo a licença de utilização sido emitida em 28/01/2020, o prazo para inscrição matricial da nova HPP, de 48 meses, previsto na alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, não foi cumprido.

Sucede, porém, que, como vimos, encontrando-se o prazo de 36 meses ainda em curso em 01/01/2020, o respetivo cômputo suspendeu-se nessa data e apenas retomou a sua contagem em 02/01/2022.

Não existe qualquer correspondência na referida lei excecional para a argumentação da Requerida, pelo que não procede o argumento. Assume-se uma aplicação automática da

mesma a todos os processos de reinvestimento de mais-valias de HPP em curso à data da publicação, e retroativamente.

Pelo que, independentemente da data de emissão da licença de construção, todas as despesas computadas no reinvestimento apresentadas pelos Requerentes serão tempestivas, devido à suspensão; nenhuma das quais, aliás, contestada pela AT, em natureza ou valor.

2.1.ii Caducidade do direito de ação / inimpugnabilidade

A AT alega que o meio processual escolhido não foi o correto para viabilizar a pretensão dos Requerentes, determinando a caducidade da impugnação da (re)liquidação de IRS de 2017 efetuada em 2021. Pois da liquidação de IRS de 2020, de Dezembro de 2021, cabia RG e a impugnação da liquidação, no prazo para o efeito, agora muito ultrapassado. Sem com isso se poder impugnar a liquidação de 2017.

Como resulta dos autos, os Requerentes perseguiram a instauração do procedimento de RG, para poder abrir a via contenciosa, já desde 2022. Assim se justifica a insistência na convalidação em RG da declaração de substituição de 2020, isto é, na possibilidade de recorrer judicialmente da decisão da AT.

Aliás, o TAF de Almada aceitou o meio processual escolhido (a intimação para prática de comportamento) como apropriado a surtir o efeito pretendido pelos Requerentes, de convalidação em RG³⁰. Sendo que a caducidade do direito de ação é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria³¹ que se encontra excluída da disponibilidade das partes (artigo 333.º do Código Civil)-

³⁰ Ainda que assim não fosse, poderia sempre lançar-se mão do mecanismo previsto no n.º 4 do artigo 98.º do CPPT, que consagra expressamente o princípio da convalidação do processo judicial para a forma adequada.

³¹ Prazos para o exercício do direito de contestar judicialmente a legalidade do ato tributário-

Acresce que, aplicando-se o Programa Mais Habitação ao reinvestimento em curso, a própria AT determinou, no citado Ofício-Circulado³² n.º 20262 de 27/11/2023 da DSIRS que, sem prejuízo de declaração de substituição submetida pelo contribuinte para refletir o regime da Lei n.º 56/2023, poderia sempre a liquidação adicional de IRS dela decorrente ser objeto de prazo de RG ou de revisão oficiosa, em prazos contados desde a publicação deste Programa Mais Habitação. Influindo, consequentemente, numa liquidação de 2017 que respeitasse ao reinvestimento de HPP.

Aliás, em 2025, a Direção de Serviços do IRS, informando a resposta ao processo de intimação, menciona inclusivamente que assiste razão aos Requerentes quanto à possibilidade de convalidação da declaração de substituição em RG nos termos do n.º 5 do artigo 59.º do CPPT (vide o email da Sra. Chefe de Divisão DC/DSIRS)³³.

Recorde-se que a própria AT solicitou em 2021 aos Requerentes um conjunto de informações³⁴ adicionais sobre a declaração de substituição de IRS submetida, o que gerou um novo procedimento inspetivo.

³² :Ponto II: “9. Sem prejuízo do direito de entrega de declaração de substituição referida no ponto anterior, nos casos em que exista ato tributário, em que as mais-valias em causa tenham sido tributadas (liquidação oficiosa da AT por não reinvestimento concretizado no prazo), deve ser considerada fundamento:

a) Para apresentação de reclamação graciosa, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 70.º do CPPT, no prazo de 120 (cento e vinte) dias contados a partir da data da publicação da Lei;

b) Evidenciando-se o prazo previsto no ponto anterior ultrapassado e para as situações aí previstas, podem os contribuintes ver reconhecido o direito a que lhes seja regularizada a situação tributária, através do pedido de revisão dos atos tributários de liquidação de IRS, previsto no n.º 3 do artigo 78.º da LGT, a apresentar nos três anos posteriores ao do ato tributário (liquidação oficiosa da AT por não reinvestimento), com fundamento em injustiça grave ou notória.”.

³³ Entendendo, ainda assim, que esta não traria efeitos ao IRS de 2017, pois o reinvestimento no 3º ano após a alienação não é o correto, e deveria ter sido indicado em cada ano e não considerado todo, como tendo sido realizado em 2020.

³⁴ Parecendo dar uso ao prescrito no n.º 5 do artigo 57.º do Código do IRS:

“5 - Sempre que as declarações não forem consideradas claras ou nelas se verificarem faltas ou omissões, a Autoridade Tributária e Aduaneira notifica os sujeitos passivos ou os seus representantes para, por escrito, e no prazo que lhes for fixado, não inferior a 5 nem a superior a 15 dias, prestarem os esclarecimentos indispensáveis.”

Pelo que, ao abrigo do princípio da colaboração, boa-fé e igualdade das partes que vigora nos artigos 55.º e 59.º da LGT, não pode ser assacada responsabilidade aos Requerentes por não ter enveredado imediatamente (em 2021) por outro meio processual, beneficiando a AT processualmente de uma inércia que ela própria induziu ao solicitar esclarecimentos adicionais (aos quais os Requerentes responderam).

Acresce ainda que, perante uma escolha de meio processual desadequado, a AT aproveitaria os atos praticados, sob o dever de convolação, e ao abrigo dos referidos princípios da colaboração e boa-fé.

Nestes termos, o *iter* processual alinhou-se com o permitido pela AT em instrução administrativa, e foi posteriormente validado pelo TAF de Almada, em decisão transitada em julgado.

Em resultado dessa sentença e instaurada a RG, a subsequente formação do indeferimento tácito abriu a via contenciosa nos termos gerais, devendo o pedido arbitral ser considerado tempestivo.

Por força do caso julgado da sentença do TAF de Almada e, subsidiariamente, do princípio da convolação processual (n.º 4 do artigo 98.º do CPPT) e da tutela da confiança legítima gerada pela própria AT, não se verifica a caducidade do direito de ação invocada pela Requerida, improcedendo também a exceção de inimpugnabilidade.

2.2 Sobre o valor declarativo ou constitutivo do n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS

Nos termos do n.º 5 e n.º 6 do artigo 10.º do Código do IRS, existe uma exclusão condicionada de tributação de mais-valias decorrentes da alienação de HPP, dependente

da verificação cumulativa de requisitos materiais e temporais expressamente definidos pelo legislador. Entre estes contam-se, desde logo,

- i) a afetação dos imóveis transmitido e adquirido à HPP;
- ii) a efetiva aplicação do valor de realização em operação elegível para reinvestimento;
- iii) e o cumprimento dos prazos previstos no artigo 10.º do Código do IRS.

Importa ainda notar que a alínea c) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS exige que o sujeito passivo manifeste, na declaração de rendimentos relativa ao ano da alienação, a intenção de proceder ao reinvestimento, obrigação cumprida pelos Requerentes em 2017. Por outro lado, dispõe o n.º 4 do artigo 57.º (de epígrafe Declaração de Rendimentos) do Código do IRS, na Redação atual, da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro que:

“4 - Para efeitos do disposto nos n.os 5 a 9 do artigo 10.º, devem os sujeitos passivos:

a) Mencionar a intenção de efetuar o reinvestimento na declaração do ano de realização, indicando na mesma e nas declarações dos três anos seguintes os investimentos efetuados;”

Adicionando esta obrigação, o iter declarativo imposto pelo legislador do Código do IRS para o reinvestimento pretendido pelos Requerentes seria:

- no ano de 2017, ter declarado a intenção e também as despesas incorridas (juntas ao PPA e não contestadas pela AT em qualquer secção do PA);
- no ano de 2018, declarar as despesas incorridas – a maior parcela – no anexo G da declaração Modelo 3 de IRS de 2018;
- no ano de 2019, declarar as despesas respetivas;
- no ano de 2020, declarar as últimas despesas do reinvestimento.

No caso dos autos, não se mostra controvertido que:

- 1) os Requerentes alienaram a sua HPP em 26/01/2017, nem que procederam posteriormente à aquisição de um terreno destinado à construção de habitação e à realização de obras de edificação de uma moradia.
- 2) Também não é objeto de controvérsia a existência material de despesas de construção e demais encargos associados, documentadas e reportadas aos anos de 2017 a 2020. A própria AT não questionou em sede do PA a realização das despesas apresentadas pelos Requerentes, o seu montante, nem a sua conexão com a construção do imóvel em causa.
- 3) A inscrição do imóvel HPP na matriz e afetação à sua HPP foi realizada fora do prazo de 48 meses, mas em prazo devido a suspensão.
- 4) Por fim, os Requerentes declararam a intenção de reinvestir, mas faltaram à confirmação do reinvestimento via inscrição das despesas.

Assim, a questão central do presente litígio será a determinar se o n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS representa um dever constitutivo do direito à exclusão da tributação do valor de realização da mais-valia, ou constitui uma norma meramente procedimental, com uma função predominantemente instrumental no controlo do reinvestimento.

Analisar-se a relevância da norma em causa.

Com a primeira alteração ao Código do IRS, promovida pelo Decreto-Lei 206/90, de 26 de Junho, aditou-se um n.º 2 ao referido artigo 57.º: *"Para efeitos do disposto nos n.os 5 e 7 do artigo 10.º, os sujeitos passivos mencionarão a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração do ano de realização, **comprovando na mesma e nas declarações dos dois anos seguintes os investimentos efectuados.**"* – (nosso sublinhado)

Em interpretação histórica e teleológica, não pode negar-se que o legislador foi célere a exigir um controlo declarativo ao prazo do reinvestimento das mais-valias de HPP, via inscrição na declaração anual de rendimentos do sujeito passivo.

Contudo, a norma em análise situa-se na *seção X – Processo de determinação da matéria coletável* do Código do IRS, ao passo que a norma do artigo 10.º se situa na *secção I – Incidência real*. Uma interpretação sistemática conduziria agora a concluir que, ao passo que o artigo 10.º do Código do IRS contém os requisitos materiais relevantes para a exclusão de tributação, o artigo 57.º do Código do IRS tem natureza instrumental e auxiliar da liquidação.

Cabe analisar, assim, se a violação ou cumprimento imperfeito da norma em causa pode, *de per si*, determinar a perda do acesso ao reinvestimento.

A doutrina não tem relevado a obrigação prevista no n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS como *conditio sine qua non* para o acesso ao regime do reinvestimento, entendendo, antes do mais, que o regime de exclusão de tributação das mais-valias previsto nos n.os 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS consagra um verdadeiro benefício fiscal de natureza substantiva e estruturalmente condicionada, dependente – sobretudo – da verificação de requisitos materiais ligados à efetiva realização do reinvestimento em HPP.

Com efeito, no que respeita especificamente a consequência de o contribuinte ter efetivamente realizado o reinvestimento mas não executar a obrigação declarativa constante da parte final da alínea a) do n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS, entende Ana Pinto Moraes: **”Neste âmbito, partimos da premissa que estamos perante obrigações declarativas, e na sua falta, a lei presume que não foi realizado o reinvestimento. Deste modo, a declaração do reinvestimento efetuado não representa uma verdadeira condição**

material de aplicação do regime do reinvestimento, mas concede à Autoridade Tributária a legitimidade para emitir a devida liquidação adicional de imposto³⁵.” – (nosso sublinhado).

O mesmo ainda, caso nem a intenção de reinvestimento fosse declarada, de acordo com a mesma autora: “Contudo, importa evidenciar que a manifestação da intenção de reinvestir representa, nos termos da lei, uma mera obrigação acessória, sendo por isso uma obrigação declarativa não constitutiva do direito de aplicação do regime do reinvestimento. Caso o sujeito passivo não tenha feito a devida manifestação da intenção de reinvestir poderá apresentar a respetiva declaração de substituição” (idem)³⁶.

Já a jurisprudência tributária, tem afirmado consistentemente que, em matéria de reinvestimento de mais-valias imobiliárias decorrentes da alienação da HPP, interessa, primordialmente, a demonstração pelo sujeito passivo, da afetação do produto da alienação à aquisição de nova HPP, prevalecendo a prova dos requisitos materiais de acesso ao regime.

Com efeito, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – STA³⁷ -, de 17/02/2021, prolatado no processo n.º 0164/13.3BEALM: “I - O conceito de reinvestimento subjacente ao n.º 5 do artigo 10.º é um “conceito económico” e, por isso, o que é essencial é provar que “o

³⁵ , In ANA PINTO MORAES, in “Sobre o Reinvestimento nas Mais-valias Imobiliárias - Regime e Especialidades em sede de IRS”, página 102, Almedina, 2ª edição, 2020.

³⁶ Idem, página 95.

³⁷ No mesmo Tribunal e a propósito dum caso de falta de manifestação de reinvestimento de mais-valias decorrentes do reinvestimento em sede do IRC na Informação Empresarial Simplificada (IES), pode ler-se no acórdão do STA, de 12/03/2025. no processo 0116/16.1BEPR:

“I – A obrigação da manifestação da intenção de investimento destina-se, essencialmente, a justificar a suspensão da tributação das mais-valias no período concedido pelo legislador ao sujeito passivo para reinvestir o valor da “realização” (até ao segundo período de tributação seguinte), podendo a Autoridade Tributária proceder à tributação das mais valias apuradas caso o sujeito passivo não cumpra essa obrigação.

II – Ainda que o sujeito passivo não tenha feito constar da IES a intenção de reinvestimento do valor de realização, a Autoridade Tributária não deve proceder a essa liquidação se, no âmbito do procedimento inspeção, aquele declarou que tinha realizado esse investimento, identificou o bem que adquiriu no referido período temporal e resultou apurado este circunstancialismo factual.”

produto da alienação obtido na transmissão onerosa de imóvel destinado à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar seja reinvestido na aquisição de outro imóvel destinado ao mesmo fim”. (...).”

No mesmo sentido tem entendido o CAAD. Conforme propugnado na decisão arbitral no processo 147/2013-T: “A norma em causa versa sobre duas realidades:

- **Manifestação da intenção de reinvestimento** – deve ser feita na declaração do ano da realização das mais-valias;
- **Indicação dos investimentos efectuados** – devem ser indicados na declaração do ano da realização e nas declarações dos dois anos subsequentes.

(...)

*Não resulta expressamente da lei qualquer obrigação declarativa de mencionar novamente nas declarações subsequentes à do ano da realização, a intenção de reinvestir. Também não resulta da lei que seja “obrigatória a apresentação do Modelo 3 e do Anexo G” nos dois anos seguintes ao ano em que se manifestou a intenção de reinvestir, mesmo que não tenha num desses anos ocorrido qualquer reinvestimento. Muito menos a cominação legal de que a **intenção anteriormente manifestada na declaração de rendimentos perde acuidade ou que a falta da apresentação do Anexo G, nestas circunstâncias, seja cominada com a perda do benefício fiscal.***

Nesta parte também não se nos afigura em conformidade com a lei a interpretação levada à prática pela AT.” (nossos sublinhados)

Ainda na senda da jurisprudência arbitral, defende-se no Processo 159-2020-T que, para o acesso ao regime do reinvestimento de mais-valias previsto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, “Como **obrigação acessória**, o sujeito passivo deve fazer constar na declaração do ano fiscal em que ocorreu a realização da mais-valia, a intenção de efetuar o reinvestimento, mais tendo que provar a sua efetivação, o mais tardar, na declaração de rendimentos do último ano

fiscal em que esta pode ocorrer, o que aliás resulta do disposto no n.º 4 do artigo 57.º do CIRS” (idem).

Desta distinção resulta que o n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS, enquanto norma de natureza declarativa e procedimental, não cria nem elimina os pressupostos materiais do benefício fiscal previsto no artigo 10.º do Código do IRS, dado que os elementos constitutivos do direito de acesso ao regime do reinvestimento se encontram todos previstos no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, e não no referido n.º 4 do artigo 57.º do mesmo normativo.

Como antecede, a norma do n.º 4 do artigo 57.º do Código do IRS impõe ao sujeito passivo o ónus de mencionar a intenção de reinvestir e de indicar os investimentos efetuados anualmente, dever relevante para o acompanhamento administrativo do benefício, mas a sua violação não se confunde com a falta dos pressupostos materiais do regime.

Nestes termos, a omissão da confirmação em declaração anual do reinvestimento pode legitimar a atuação corretiva da AT e justificar, em momento próprio, a emissão de liquidação adicional. Todavia, uma vez demonstrado documentalmente que o reinvestimento foi efetivamente realizado e que o imóvel foi afeto a HPP, tal omissão não basta, *de per si*, para afastar de forma definitiva a aplicação do regime do artigo 10.º do Código do IRS.

No caso *sub judice*, e como acima salientamos, não se encontra controvertido que os Requerentes declararam no ano da alienação a intenção de reinvestir, adquiriram terreno para construção, suportaram despesas associadas à aquisição e à empreitada e vieram ulteriormente a afetar o imóvel construído à sua HPP. A própria AT não questiona, em substância, a existência material dessas despesas, centrando antes a sua oposição no défice declarativo relativo aos anos intermédios.

Nestas circunstâncias, a interpretação que melhor serve a finalidade do regime é a que faz prevalecer a prova da realidade económica do reinvestimento sobre o incumprimento formal do dever de reporte anual, sem prejuízo das consequências sancionatórias ou procedimentais que a lei especificamente associe a essa omissão.

Aderindo à jurisprudência que se vem de citar, encontrando-se reunidos e comprovados os requisitos materiais de acesso ao regime do reinvestimento da mais-valia de HPP realizada em 2017, deverá proceder o presente PPA.

3. Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

Os Requerentes pedem ainda a condenação da AT na devolução do imposto indevidamente retido, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto.

Nos termos do disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*. Regra que se encontra em linha com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Conforme decisão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26/03/2026, no âmbito do processo 01248/14.6BEPRT, quando a AT se encontre na posse dos elementos necessários

para proferir decisão favorável ao sujeito passivo, de forma a corrigir o erro na autoliquidação atribuível ao contribuinte, constitui-se, findo o apontado prazo, na obrigação de pagar os correspondentes juros indemnizatórios. Tendo a AT mantido a liquidação pós-RG, o erro é-lhe imputável desde a data da decisão de indeferimento (presumido), nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pelo que é a partir desta data que se devem contar juros indemnizatórios.

Assim, são devidos juros indemnizatórios aos Requerentes, calculados à taxa legal, desde o indeferimento presumido da RG até à data do processamento da respetiva nota de crédito, sobre o valor indevidamente pago a título de imposto, de € 9.528,32.

4. Dispositivo

Com base nos fundamentos enunciados acima, decide o Tribunal Arbitral julgar o pedido de pronúncia arbitral procedente e, em consequência:

1. Julgar improcedente a exceção de caducidade, invocada pela Requerida;
2. Determinar a anulação da liquidação de IRS de 2017 n.º 2021 ... acerto de contas 2021..., no valor de € 36.963,07, com todas as consequências legais;
3. Condenar a Requerida na restituição do valor indevidamente pago de € 9.528,32, com acréscimo de juros indemnizatórios, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, contados desde o indeferimento tácito da RG, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, também sobre essa mesma parcela.

Fixa-se à causa o **valor** de € 36.963,07, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do CPPT, aplicável ex vi das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da **taxa de arbitragem** em € 1.836,00, nos termos da Tabela I da Tabela Anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 1 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a suportar também pela Requerida, em resultado do decaimento.

Lisboa, 21 de setembro de 2026.

Notifique-se.

A Árbitra,

Frederica Marques Pinto