

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 394/2026-T

Tema: IRS. Reinvestimento do valor ou de parte do valor de realização, nos termos do artigo 10.º, n.º 5, em ampliação ou melhoramento de imóvel. Exclusão de tributação dos ganhos. Documentos comprovativos.

SUMÁRIO:

- I. I. Nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 5, al. a), são excluídos da tributação os ganhos provenientes de alienação onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo se o valor de realização for reinvestido na ampliação ou melhoramento de outro imóvel (prédio de chegada) exclusivamente com o mesmo destino, verificadas que sejam as restantes condições previstas no preceito.**
- II. Não existindo no Código do IRS preceito específico que estabeleça o regime de comprovação do reinvestimento na ampliação ou melhoramento de outro imóvel (prédio de chegada), seguir-se-á, para o efeito, o regime decorrente do disposto no artigo 128.º do mesmo Código.**
- III. As faturas, emitidas nos termos legais, titulam a transmissão de bens, sem que se tenha posto em causa a sua conexão com a ampliação e melhoramento do imóvel adquirido por herança, constituem, por si só, documentos bastantes para comprovar o reinvestimento do valor, ou de parte do valor, de realização do imóvel alienado, não tendo suporte legal a exigência complementar de recibo que confirme o pagamento dos bens adquiridos com aquele destino, pois este tem natureza meramente acessória daquelas.**

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro singular, dr. Manuel Lopes da Silva Faustino, que também usa Manuel Faustino, designado árbitro neste Processo de Arbitragem Tributária pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CCAD), decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, com número de identificação fiscal..., e **B...**, com número de identificação fiscal ..., ambos residentes na Rua ... n.º ..., ...-..., Porto (doravante designados por “Requerentes”), requereram, em 03-04-2026, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, a constituição de tribunal arbitral, contra a decisão de indeferimento parcial do Recurso Hierárquico que tinha por objeto a decisão de indeferimento (parcial) da Reclamação Graciosa (registada com o n.º ...2024...), apresentada contra a liquidação de IRS
2. ..., de 07-10-2023, com o total valor a pagar € 46.230,88 (quarenta e seis mil, duzentos e trinta euros, e oitenta e oito cêntimos) (Cf. **Docs n.º 1 e 2** juntos e que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos).
3. É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, Requerida ou AT).
4. Como decorre do pedido de pronúncia arbitral, doravante PPA, os Requerentes, tendo alienado em 2022 um imóvel adquirido em 2019 e destinado à sua habitação própria e permanente e do seu agregado familiar, suscitam a apreciação da ilegalidade do despacho de indeferimento proferido em recurso hierárquico e que deu como não comprovados os valores declarados como tendo sido reinvestidos ou de que havia a intenção de reinvestir, nos termos legais, na ampliação e melhoramento de imóvel exclusivamente com o mesmo destino. .

Concluem que tal decisão não pode manter-se e, consequentemente, devem tais valores ser aceites como reinvestimento.

5. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite, tendo o facto sido notificado às partes na mesma data, ou seja, em 06-04-2026.
6. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
7. Em 21-05-2026, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD. Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 11-06-2026.
8. No dia 14-07-2026, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido e apresentou o processo administrativo (PA).
9. Por despacho arbitral de 19-07-2026, o Tribunal dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, determinou a data-limite para o pagamento da taxa das custas arbitrais subsequente e informou que a decisão seria proferida no prazo regulamentado.
10. Já após a notificação do despacho referido no parágrafo anterior, suscitou Tribunal Arbitral proferiu o seguinte despacho, notificado às Partes, em 04-08-2026:

Nos termos do disposto no artigo 99.º, n.ºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária, notifique-se:

- A Requerida para, em 10 dias, juntar aos autos os documentos comprovativos do alegado nos artigos 9.º e 10.º da sua, aliás, douda Resposta, ou seja, a cópias da declaração oficiosa submetida e da nota de liquidação subsequentemente emitida, uma vez que o PA não os contém e não foram juntos de forma avulsa;

- Os Requerentes para, em 10 dias, informarem se o processo executivo (PEF n.º ...2023... que lhes foi instaurado por falta de pagamento da importância cuja anulação pretendem seja decretada) já se encontra extinto e, em caso afirmativo, se a extinção da hipoteca voluntária gerou mais encargos, quantificando-os e comprovando-os.

11. Respondeu a Requerida em 07-08-2026 e a Requerente em 20-08-2026, ambas dando cumprimento ao despacho proferido.

12. Na sequência, o Tribunal entendeu, por Despacho de 21-08-2026, notificado às Partes, poder ter ocorrido a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide nos seguintes termos:

1. Da comprovação dos factos alegados pela Requerida sobre a liquidação vigente e da informação prestada pela Requerente sobre a extinção do processo de execução fiscal instaurado por não pagamento da dívida do imposto cujo montante impugnou, entende o Tribunal que, nos termos do disposto no artigo 277.º do CPC, se extinguiu a instância por inutilidade superveniente da lide.

2. Com efeito, admitindo-se que a extinção do processo de execução fiscal ocorreu em virtude de anulação, pelos serviços da Requerida, do imposto em dívida e cuja legalidade foi aqui impugnada, verifica-se ter ocorrido na pendência da lide uma circunstância de que decorre que a pretensão da Requerente se mostra satisfeita por outra via, pelo que o pedido de anulação deixou de ter objeto.

3. Notifiquem-se, pois, as Partes para, querendo e no prazo de 10 dias, se pronunciarem sobre a questão de saber se se verifica, ou não, a inutilidade superveniente da lide neste processo, uma vez que nenhuma delas diretamente a invocou, não estando em causa a superveniência (ocorrência após a submissão da petição inicial) dos factos suscetíveis de a fundamentarem.

13. A Requerente veio opor-se em 04-09-2026, fundamentando a sua oposição no facto de a mera anulação da liquidação impugnada não preencher a totalidade do pedido, uma vez que também estava em causa o despacho proferido em recurso hierárquico que mantinha a não aceitação de alguns encargos com a ampliação e melhoramento do imóvel objeto do reinvestimento.

14. A Requerida nada disse no prazo concedido.

II. SANEAMENTO

15. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

16. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

17. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

18. O processo não enferma de nulidades.

19. Não existem quaisquer exceções que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer nesta fase.

20. A questão prévia do conhecimento da inutilidade superveniente da lide será adiante apreciada.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

21. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos, com base nos documentos juntos pelos requerentes, no PA apresentado pela Requerida nos que foram juntos aos autos a solicitação do Tribunal:

- | | | | | | | | | | | |
|-------------------|---|---|-----|------------|-----------|-------------------|-----------|---------------------|--|--|
| 3 | | IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S) | | | | | | | | |
| Sujeito passivo A | | NIF | 01 | | | Sujeito passivo B | NIF | 02 | | |
| 4 | | ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS] | | | | | | | | |
| Titular | | Realização | | | Aquisição | | | Despesas e encargos | | |
| | | Ano | Mês | Valor | Ano | Mês | Valor | | | |
| 4001 | A | 2022 | 1 | 290.000,00 | 2019 | 11 | 85.000,00 | 3.060,00 | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | SOMA | | 290.000,00 | | | 85.000,00 | 3.060,00 | | |

G) Quanto à intenção de reinvestimento:

5 REINVESTIMENTO DO VALOR DE REALIZAÇÃO DE IMÓVEL DESTINADO A HABITAÇÃO PRÓPRIA E PERMANENTE															
A AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DE OUTRO IMÓVEL, DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL E/OU RESPECTIVA CONSTRUÇÃO, OU AMPLIAÇÃO OU MELHORAMENTO DE OUTRO IMÓVEL E OU AQUISIÇÃO DE UM CONTRATO DE SEGURO, ADESAO INDIVIDUAL A UM FUNDO DE PENSÕES ABERTO OU CONTRIBUIÇÃO PARA O REGIME PÚBLICO DE CAPITALIZAÇÃO (art.º 10.º, n.º 5, 6, 7 e 9 do CIRS)															
Ano	5001	2022	Campo do quadro 4	5002	4001	5003	5004	Ano	5021	Campo do quadro 4	5022	5023	5024		
INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO				INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO				INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO				INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO			
5005	Valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem referido no campo 5002, 5003 ou 5004			66.645,81			5025	Valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem referido no campo 5022, 5023 ou 5024							
5006	Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito) 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			279.796,79			5026	Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito) 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							
5012	Valor de realização que pretende reinvestir na aquisição de um contrato de seguro ou de uma adesão individual a um fundo de pensões aberto, ou ainda para contribuição para o regime público de capitalização						5036	Valor de realização que pretende reinvestir na aquisição de um contrato de seguro ou de uma adesão individual a um fundo de pensões aberto, ou ainda para contribuição para o regime público de capitalização							
REINVESTIMENTO EFETUADO				REINVESTIMENTO EFETUADO				REINVESTIMENTO EFETUADO				REINVESTIMENTO EFETUADO			
NA AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DE OUTRO IMÓVEL, DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL E/OU RESPECTIVA CONSTRUÇÃO, OU AMPLIAÇÃO OU MELHORAMENTO DE OUTRO IMÓVEL								NA AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DE OUTRO IMÓVEL, DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL E/OU RESPECTIVA CONSTRUÇÃO, OU AMPLIAÇÃO OU MELHORAMENTO DE OUTRO IMÓVEL							
ANTES DA ALIENAÇÃO				ANTES DA ALIENAÇÃO				ANTES DA ALIENAÇÃO				ANTES DA ALIENAÇÃO			
5007	Valor de realização reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito)			64.785,40			5027	Valor de realização reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito)							
APÓS A ALIENAÇÃO				APÓS A ALIENAÇÃO				APÓS A ALIENAÇÃO				APÓS A ALIENAÇÃO			
5008	Valor de realização reinvestido no ano da alienação (após a data de alienação - sem recurso ao crédito)			105.484,43			5028	Valor de realização reinvestido no ano da alienação (após a data de alienação - sem recurso ao crédito)							
5009	Valor de realização reinvestido no primeiro ano seguinte (sem recurso ao crédito)						5029	Valor de realização reinvestido no primeiro ano seguinte (sem recurso ao crédito)							
5010	Valor de realização reinvestido no segundo ano seguinte (sem recurso ao crédito)						5030	Valor reinvestido no segundo ano seguinte (sem recurso ao crédito)							
5011	Valor de realização reinvestido no terceiro ano seguinte dentro dos 36 meses (sem recurso ao crédito)						5031	Valor reinvestido no terceiro ano seguinte dentro dos 36 meses (sem recurso ao crédito)							
REINVESTIMENTO EFETUADO				REINVESTIMENTO EFETUADO				REINVESTIMENTO EFETUADO				REINVESTIMENTO EFETUADO			
NA AQUISIÇÃO DE UM CONTRATO DE SEGURO, DE UMA ADESAO INDIVIDUAL A UM FUNDO DE PENSÕES ABERTO OU CONTRIBUIÇÃO PARA O REGIME PÚBLICO DE CAPITALIZAÇÃO								NA AQUISIÇÃO DE UM CONTRATO DE SEGURO, DE UMA ADESAO INDIVIDUAL A UM FUNDO DE PENSÕES ABERTO OU CONTRIBUIÇÃO PARA O REGIME PÚBLICO DE CAPITALIZAÇÃO							
APÓS A ALIENAÇÃO				APÓS A ALIENAÇÃO				APÓS A ALIENAÇÃO				APÓS A ALIENAÇÃO			
5013	Valor de realização reinvestido no ano da alienação (no prazo de 6 meses após a data da alienação)						5037	Valor de realização reinvestido no ano da alienação (no prazo de 6 meses após a data da alienação)							
5014	Valor de realização reinvestido, no prazo de 6 meses, no ano seguinte após a data de alienação						5038	Valor de realização reinvestido, no prazo de 6 meses, no ano seguinte após a data de alienação							
A1 IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DO IMÓVEL OBJETO DE REINVESTIMENTO (NO TERRITÓRIO NACIONAL)															
Campo 5007 a 5011		Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração / Secção	Quota-parte %									
Campo 5027 a 5031			U			100,00									
Se o reinvestimento ocorreu em território da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu indique o país (ver instruções)															

H) A referida declaração deu origem à Liquidação de IRS n.º 2023 ..., com o valor a pagar de € 8.022,37 (cf. Doc. 1);

I) No seguimento de um denominado "procedimento de gestão e análise de divergências", instaurado com o n.º..., reconhecido pela Requerida (cf. **Resposta, artigo 5.º**), a Autoridade Tributária corrigiu os dados declarados no acima referido Anexo G, preencheu e submeteu uma declaração oficiosa em conformidade com as correções efetuadas, o que veio a dar origem ao ato de liquidação de IRS n.º 2023..., com o valor a pagar de EUR 54.253,25 (que originou a nota de cobrança n.º 2023 ..., com o valor a pagar de EUR 46.230,88, após acerto de contas (cf. Doc. 1 e 2);

- J)** Discordando do ato de Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2023..., os Requerentes apresentaram reclamação graciosa com vista à sua respetiva anulação, a qual acabaria por ser parcialmente indeferida (cf. **Doc. 6 e 7**);
- K)** Perante a decisão de indeferimento parcial da referida reclamação, os Requerentes apresentaram recurso hierárquico dessa decisão (cf. **Doc. 8**);
- L)** Em sede de recurso hierárquico, por despacho de 29-12-2025 da Subdiretora-Geral da Justiça Tributária, foi decidido o seguinte (**Doc. 1 e PA**):
- i) Foi expressamente aceite pela Autoridade Tributária o valor em dívida do empréstimo inscrito no campo 5005 do quadro 5-A do anexo G, no montante de € 66.645,81;
 - ii) Não foram aceites as despesas declaradas a título de encargos com a ampliação e melhoramento do imóvel, i.e., os valores de € 64.785,40 (inscrito no campo 5007) e de € 104.584,57 (no que diz respeito ao campo 5008), constantes da declaração originariamente apresentada pelos Requerentes;
- M)** Fundamentando a decisão impugnada, escreveu-se na Informação instrutória prestada no Recurso Hierárquico onde foi proferida, o seguinte:

III. ANÁLISE

13. Não existem questões prévias que obstem à apreciação do presente recurso hierárquico, porquanto o mesmo é legal, porque respeita o preceituado no artigo 80.º da LGT e artigo 66.º do CPPT, é legítimo, nos termos conjugados do artigo 65.º da LGT com o artigo 9.º do CPPT, e tempestivo, atento ao disposto no n.º 2 do artigo 66.º do CPPT.

14. O presente recurso hierárquico, tem por escopo a decisão de deferimento parcial, consubstanciada no despacho proferido, em 2024-10-10, pela Diretora de Finanças, da Direção de Finanças do Porto, por delegação de competências, que recaiu sobre a reclamação graciosa n.º ...2024..., cumprindo, pois, aferir se a mesma obedeceu, ou não, à disciplina legal aplicável. Assim,

15. A questão suscitada e à qual importa dar resposta, no presente recurso hierárquico, prende-se tão-somente em saber se o sobredito despacho fez a correta interpretação e aplicação da lei aplicável ao caso em apreço, no sentido de se aferir se estão preenchidos os pressupostos legais do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, com a finalidade de se beneficiar da exclusão de tributação dos ganhos das mais-valias imobiliárias. Bem como, e em consequência, se a liquidação de IRS visada, padece ou não de qualquer ilegalidade, suscetível de determinar a sua anulação.

Vejamos, então, em maior detalhe, sobre o ato objeto do presente recurso hierárquico:

16. Vieram os contribuintes, ora recorrentes, sindicarem a anulação da liquidação de IRS n.º 2023..., do ano fiscal de 2022, com o valor apurado a pagar de € 46.230,80, em que não foi considerado a isenção da tributação quanto às mais-valias oriundas dos valores de realização por si inscritos, na sua declaração de rendimentos Mod. 3 de IRS, no Anexo G, dado ter declarado a alienação do imóvel (partida) no valor de € 290.000,00, como também declararam a intenção de reinvestir o montante de € 279.796,79. Deste modo,

17. Consideram, os contribuintes, que cumpriram os requisitos da previsão do normativo legal (n.º 5 do artigo 10.º do CIRS), nomeadamente de que o referido imóvel alienado (de partida) em 2022-01-05, estava destinado à sua HPP, para beneficiar da exclusão de tributação de mais-valias. Com efeito,

18. Discordam com o indeferimento, quanto ao valor da dívida do empréstimo, inscrito no campo 5005 do quadro 5-A, do anexo G, no montante de € 66.645,81, bem como não aceitam o indeferimento dos valores inscritos nos campos 5007 e 5008, do quadro 5-A, do anexo G, nas importâncias de € 64.785,40 e € 104.584,57. Com efeito,

19. Preconizava, à data da alienação do imóvel (de partida), em 2022-01-05, o artigo 10.º do CIRS, com a epígrafe "mais-valias", na parte que aqui releva, o seguinte:

"(...) 5 - São 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:

a) 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;

b) O reinvestimento previsto na alínea anterior seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização;

c) 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;

d) [Revogada]

6 - Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando:

a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento;(...)".

A) DO VALOR DA DÍVIDA DO EMPRÉSTIMO

20. Efetivamente, os contribuintes procederam à alienação onerosa do imóvel (partida), em 2022-01-05, todavia, tendo ainda um valor em dívida do empréstimo, à data da alienação do supradito prédio (partida), e nessa sequência declararam, na respetiva declaração de rendimentos de IRS (Mod. 3), do ano de 2022, no campo 5005 do quadro 5-A, do anexo G, o valor de € 66.645,81. E,

21. Para o efeito, juntaram com o recurso hierárquico, sob o documento 6, uma declaração do Banco ..., S.A., em que se declara, enquanto entidade credora desse empréstimo, a autorização de cancelamento da inscrição hipotecária n.º AP. ... de 2019/11/05, na Conservatória do Registo Predial do Porto, que incide sobre a fração autónoma designada pela letra C do prédio descrito na mesma Conservatória sob o n.º 2594, da freguesia de Cedofeita, inscrição essa em que figura o referido banco como sujeito ativo e em que declara prescindir daquela garantia.

2. Assim sendo, após análise do referido documento junto pelos contribuintes, e confrontado com o documento 4 da reclamação graciosa - escritura de compra e venda e mútuo com hipoteca do imóvel (partida) -, nas cláusulas primeira, segunda e terceira, em que está devidamente identificado o susodito imóvel (partida) objeto de empréstimo e o valor em dívida do empréstimo.

23. Ademais, a cláusula terceira, menciona que "a fração autónoma é vendida livre de ónus ou encargos, nomeadamente da hipoteca voluntária registada a favor do Banco..., S.A. registada pela inscrição correspondente à AP. ... de 2019/11/05, cujo cancelamento será efetuado com base no Protocolo sobre Renúncia de Hipotecas celebrado entre Instituições de Crédito por consulta em 23/12/2021, pelo credor hipotecário."

24. Destarte, entende-se ser de aceitar o referido documento - declaração de autorização de cancelamento da inscrição hipotecária -, efetuada pela entidade credora do empréstimo (banco), e que faz prova suficiente de uma declaração emitida pelo banco (credor do empréstimo) quanto ao cancelamento de hipoteca, nos termos do n.º 1 do artigo 56.º do Código de Registo Predial, e como tal aceitar-se o valor em dívida do empréstimo inscrito no campo 5005, do quadro 5-A, do anexo G, da declaração de rendimentos de IRS (Mod. 3), do ano fiscal de 2022, no montante de € 66.645,81.

25. Mais se sublinha, que os contribuintes juntaram com o presente procedimento, sob o documento n.º 7, um documento emitido pelo Banco ..., quanto à amortização total do crédito imobiliário, em que a referida entidade bancária informa sobre o valor de liquidação do empréstimo à data de alienação do imóvel (partida), em 2022-01-05, na quantia de € 66.645,81.

B) DAS DESPESAS E ENCARGOS COM A AMPLIAÇÃO E MELHORAMENTO DO IMÓVEL (DE CHEGADA)

26. No que concerne, às despesas e encargos com a ampliação e melhoramento do imóvel (de chegada), quanto aos seguintes valores:

€ 64.785,40 - correspondente ao valor de realização reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação do imóvel (de partida), inscrito no campo 5007, no quadro 5-A, do anexo G, da declaração de rendimentos de IRS (Mod. 3), do ano de 2022; e € 105.484,43 - correspondente ao valor de realização reinvestido no ano da alienação do imóvel (de partida), inscritos no campo 5008, no quadro 5-A, do anexo G, da declaração de rendimentos de IRS (Mod. 3), do ano de 2022, cumpre referir, a este respeito, que os contribuintes juntaram faturas, sob os documentos 8 e 9, com o presente procedimento e na esfera da audiência prévia (sob os documentos 7 e 8), com vista a comprovar que tais valores foram incorridos com a ampliação e melhoramento do imóvel (de chegada), sendo que os serviços não aceitaram os valores inscritos nos campos 5007 e 5008, da declaração por si submetida, pelo facto de não terem sido apresentado as respetivas faturas e recibos.

27. De facto, as faturas devem obedecer ao consignado no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, e a faturação das prestações de serviços deverá sempre quantificar e especificar as operações, não podendo aceitar-se, uma mera indicação de serviços prestados. Assim,

28. Relativamente às faturas emitidas pela C..., Lda., anexadas no documento 7:

- FT2019/84, no valor de € 2.650,00,
- FT 2020/3, valor € 10.932,60,
- FT 2020/4, valor € 10.932,60,
- FT 2020/9, valor € 12.439,52,
- FT 2020/14, valor € 17.803,08,
- FT 2020/15, valor € 6.794,60,
- FT 2020/2,2 valor € 3.233,00,

todas mencionam na descrição "execução de trabalhos de reabilitação no prédio localizado na Rua do ..., Porto". Sendo que, nenhuma destas faturas é titulada por recibo, pelo que não poderão ser aceites.

29. As faturas emitidas por D... Lda., anexadas no documento 7:

- FL 2020A1/3525, no montante de € 1.046,69,

- FT 2020A1/762, no montante de € 121,16, trata-se de material para casa de banho, também mencionam a morada na Rua ..., Porto, não sendo tituladas por recibo, não poderão ser aceites.

30. A fatura emitida por E..., LDA, FT 2021/1, no montante de € 11.230,00, anexada no documento 7, consta com a morada na Rua ..., Porto, com a descrição do trabalho menciona finalização do teto da cozinha e bases dos lavatórios, e também não é titulada por recibo, pelo que não poderá ser aceite.

31. As faturas constantes no documento 8, são as seguintes:

- Construções F..., Unipessoal, Lda., serviços de restauração e reabilitação na habitação da Rua ..., Porto, faturas:

- FT 2022/6, valor 5.596,80,

- FT 2022/8, valor 7.950,00,

- FT 2022/10, valor 3.042,20,

- FT 2022/16, valor 1.378,00,

- FT 2022/19, valor 7.42,00,

também não são tituladas por recibo, não podendo ser aceites.

- G... Unipessoal, Lda., assentamento de caixilharia, fatura FA 202218, no valor de € 26.669,83, não é titulada por recibo pelo que não poderá ser aceite.

- H..., inovação em móveis e carpintaria, serviço de manutenção em estruturas de carpintaria, as seguintes faturas:

- Fatura Série C22 n.º 8, no montante de € 5.300,00

- Fatura Série C22, n.º 15, no montante de € 11.469,20.

Também estas faturas não são tituladas por recibos, não podendo ser aceites.

- I... Unipessoal, Lda., restauro na habitação, as seguintes faturas:

- Fatura FT 2022/46, no valor de € 1.166,00,

- Fatura FT 2022/58, no valor de € 4.240,00,

não existe recibo, pelo que também não podem ser aceites as faturas.

- D..., Lda., material de casa de banho, as seguintes faturas:

- Fatura FT 2022A1/2041, no valor de 1.182,24 (esta fatura tem uma nota de crédito NC2022A4/395, no valor de € 271,35),

- Fatura FT 2022A1/2988, no valor de € 1.444,87,

estas faturas não são tituladas por recibos, não podendo ser aceites.

•J..., serviços de Pintura e Colocação de Vidros, mão de obra, aplicação de rede de gesso, as seguintes faturas:

- Fatura n.º 0018, no montante de € 1.460,00,

- Fatura n.º 0014, no montante € 525,00,

- Fatura n.º 0015, no montante € 330,00,

- Fatura n.º 0016, no montante de € 300,00,

- Fatura n.º 0017, no montante de € 180,00,

- Fatura n.º 0019, no montante de € 285,00,

- Fatura n.º 0020, no montante de € 225,00

- Fatura n.º 0021, no montante de E 300,00

- Fatura n.º 0022, no montante de € 150,00,

- Fatura n.º 0023, no montante de € 300,00,

- Fatura n.º 0025, no montante de € 105,00,

- Fatura n.º 0024, no montante de € 285,00.

Estas faturas também não são tituladas por recibos, não podendo ser aceites.

•K..., Unipessoal, Lda., teto falso, divisória em placa de gesso, emitiu a fatura FAC 2022/43, no valor de € 8.416,40. A fatura não é titulada por recibo, pelo que não pode ser aceite.

•L... Unip. Lda, serviços de restauro na habitação, sita na Rua ..., Porto, emitiu a fatura n.º 1 2022/33, no valor de € 4.770,00, não existe recibo, pelo que não será aceite.

•M..., material, emitiu a fatura n.º 2887, no valor de € 384,45, também não é titulada por recibo pelo que não pode ser aceite.

•N..., Lda, aquecimento central, Fatura FT 2022A1/212, no valor de € 6.046,24, Fatura FT 2022A1/212, no valor de € 3.023,12, Fatura FT 2022A1/210, no valor de € 629,64. Estas faturas não são tituladas pelos respetivos recibos, pelo que não poderão ser aceites.

32. No que concerne ao valor de realização de € 64.785,40, inscrito no campo 5007, no ano da alienação, todas as faturas apresentadas pelos ora contribuintes não são tituladas por recibos, não podendo ser aceites, por forma a que se faça prova dos valores declarados. Nessa decorrência,

33. Consagra o n.º 1 do artigo 74.º da LGT, que "o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos dos contribuintes recai sobre quem os invoque." Desta forma,

Descortina a lei, que o ónus consiste, na necessidade de observância de determinado comportamento, não para satisfação do interesse de outrem, mas como pressuposto da obtenção de uma vantagem para o próprio, que se traduz para a parte a quem compete, no encargo de fornecer a prova do facto visado, incorrendo nas desvantajosas consequências de se ter como líquido o facto contrário, quando não logra realizar essa prova.

Em face de todo o exposto, e em CONCLUSÃO,

34. Tecidas as considerações de direito e em face da interpretação do caso em apreço, que se tem por mais consentânea com a lei, com os factos conhecidos à data, impunha-se a decisão de DEFERIMENTO PARCIAL da reclamação graciosa (n.º ...2024...). E, nessa conformidade conclui-se que a decisão recorrida fez uma adequada interpretação e aplicação da lei aos factos sob análise.

TODAVIA,

35. Atendendo aos novos elementos trazidos aos autos pelos contribuintes, ora recorrentes, na presente sede, dos documentos comprovativos (documentos 6 e 7), quanto ao valor em dívida do empréstimo, no montante de € 66.645,81, inscrito no campo 5005 do quadro 5-A, do anexo G, da declaração de rendimentos de IRS (Mod. 3), do ano de 2022, deve ser aceite para efeitos de apuramento da mais-valia resultante do imóvel alienado.

N) A requerida invocou, na sua Resposta, um ato tributário superveniente nos seguintes termos (**Cf. Resposta, artigos 9.º e 10.º**):

- i. Porém, no seguimento dos deferimentos parciais dos procedimentos administrativos mencionados supra, foi elaborada, em 20/01/2026, nova declaração oficiosa que, no Anexo G, considerou nos campos 5005 (amortização do empréstimo), 5006 (valor a reinvestir) os valores pretendidos Rs. e no 5008 (valor reinvestido no ano da alienação, após a alienação) o valor de 899,86 €.
- ii. A antecedente declaração oficiosa deu origem à liquidação n.º 2026..., de 30/01/2026, com valor a pagar de 8.025,28 € - é esta a liquidação de IRS vigente, referente ao ano de 2022.

O) A pedido do Tribunal, a Requerida juntou aos autos a declaração oficiosa submetida em 20-01-2026, cujo quadro 5 - REINVESTIMENTO DO VALOR DE REALIZAÇÃO DE IMÓVEL DESTINADO A HABITAÇÃO PRÓPRIA E PERMANENTE, é o seguinte:

5 REINVESTIMENTO DO VALOR DE REALIZAÇÃO DE IMÓVEL DESTINADO A HABITAÇÃO PRÓPRIA E PERMANENTE														
A AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DE OUTRO IMÓVEL, DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL E/OU RESPECTIVA CONSTRUÇÃO, OU AMPLIAÇÃO OU MELHORAMENTO DE OUTRO IMÓVEL E OU AQUISIÇÃO DE UM CONTRATO DE SEGURO, ADESAO INDIVIDUAL A UM FUNDO DE PENSÕES ABERTO OU CONTRIBUIÇÃO PARA O REGIME PÚBLICO DE CAPITALIZAÇÃO OU PRODUTO INDIVIDUAL DE POUANÇA PAN-EUROPEU (art.º 10.º, n.ºs 5, 6, 7 e 9 do CIRS)														
Ano	5001	2022	Campo do quadro 4	5002	4001	5003	5004	Ano	5021	Campo do quadro 4	5022	5023	5024	
INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO										INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO				
5005	Valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem referido no campo 5002, 5003 ou 5004						66.645,81	5025	Valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem referido no campo 5022, 5023 ou 5024					
5006	Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito) na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respectiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel						279.796,96	5026	Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito) na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respectiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel					
5012	Valor de realização que pretende reinvestir na aquisição de um contrato de seguro ou de uma adesão individual a um fundo de pensões aberto, para contribuição para o regime público de capitalização ou ainda para produto individual de poupança pan-europeu							5036	Valor de realização que pretende reinvestir na aquisição de um contrato de seguro ou de uma adesão individual a um fundo de pensões aberto, para contribuição para o regime público de capitalização ou ainda para produto individual de poupança pan-europeu					
REINVESTIMENTO EFETUADO										REINVESTIMENTO EFETUADO				
NA AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DE OUTRO IMÓVEL, DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL E/OU RESPECTIVA CONSTRUÇÃO, OU AMPLIAÇÃO OU MELHORAMENTO DE OUTRO IMÓVEL										NA AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DE OUTRO IMÓVEL, DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL E/OU RESPECTIVA CONSTRUÇÃO, OU AMPLIAÇÃO OU MELHORAMENTO DE OUTRO IMÓVEL				
ANTES DA ALIENAÇÃO										ANTES DA ALIENAÇÃO				
5007	Valor de realização reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito)							5027	Valor de realização reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito)					
5019	Valor de realização reinvestido há mais de 24 meses antes da data da alienação (sem recurso ao crédito) - suspensão da contagem do prazo por um período de 2 anos, com efeitos a 1 de janeiro de 2020 (n.º 6 do art.º 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro)							5039	Valor de realização reinvestido há mais de 24 meses antes da data da alienação (sem recurso ao crédito) - suspensão da contagem do prazo por um período de 2 anos, com efeitos a 1 de janeiro de 2020 (n.º 6 do art.º 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro)					
APÓS A ALIENAÇÃO										APÓS A ALIENAÇÃO				
5008	Valor de realização reinvestido no ano da alienação (após a data da alienação - sem recurso ao crédito)						899,86	5028	Valor de realização reinvestido no ano da alienação (após a data da alienação - sem recurso ao crédito)					
5009	Valor de realização reinvestido no primeiro ano seguinte (sem recurso ao crédito)							5029	Valor de realização reinvestido no primeiro ano seguinte (sem recurso ao crédito)					
5010	Valor de realização reinvestido no segundo ano seguinte (sem recurso ao crédito)							5030	Valor reinvestido no segundo ano seguinte (sem recurso ao crédito)					
5011	Valor de realização reinvestido no terceiro ano seguinte dentro dos 36 meses (sem recurso ao crédito)							5031	Valor reinvestido no terceiro ano seguinte dentro dos 36 meses (sem recurso ao crédito)					
5016	Valor de realização reinvestido após os 36 meses posteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito) - suspensão da contagem do prazo por um período de 2 anos, com efeitos a 1 de janeiro de 2020 (n.º 6 do art.º 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro)							5040	Valor de realização reinvestido após os 36 meses posteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito) - suspensão da contagem do prazo por um período de 2 anos, com efeitos a 1 de janeiro de 2020 (n.º 6 do art.º 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro)					
REINVESTIMENTO EFETUADO										REINVESTIMENTO EFETUADO				
NA AQUISIÇÃO DE UM CONTRATO DE SEGURO DE VIDA ADESAO INDIVIDUAL A UM FUNDO DE PENSÕES ABERTO, CONTRIBUIÇÃO PARA O REGIME PÚBLICO DE CAPITALIZAÇÃO OU PRODUTO INDIVIDUAL DE POUANÇA PAN-EUROPEU										NA AQUISIÇÃO DE UM CONTRATO DE SEGURO DE VIDA ADESAO INDIVIDUAL A UM FUNDO DE PENSÕES ABERTO, CONTRIBUIÇÃO PARA O REGIME PÚBLICO DE CAPITALIZAÇÃO OU PRODUTO INDIVIDUAL DE POUANÇA PAN-EUROPEU				
APÓS A ALIENAÇÃO										APÓS A ALIENAÇÃO				
5013	Valor de realização reinvestido no ano da alienação (no prazo de 6 meses após a data da alienação)							5037	Valor de realização reinvestido no ano da alienação (no prazo de 6 meses após a data da alienação)					
5014	Valor de realização reinvestido, no prazo de 6 meses, no ano seguinte após a data da alienação							5038	Valor de realização reinvestido, no prazo de 6 meses, no ano seguinte após a data da alienação					
A1 IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DO IMÓVEL OBJETO DE REINVESTIMENTO (NO TERRITÓRIO NACIONAL)														
Freguesia (código)				Tipo		Artigo		Fração / Secção		Quota-parte %				
Campo 5007 a 5011, 5015 e 5016				U						100.00				
Campo 5027 a 5031, 5039 e 5040														
Se o reinvestimento ocorreu em território da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu indique o país										(ver instruções)				

P) Esta declaração oficiosa foi submetida em cumprimento do despacho de deferimento parcial do Recurso Hierárquico aqui impugnado (**facto não controvertido**) e, por isso, é a vigente para o ano de 2022, e com ela a Requerente não se conforma;

Q) E foi desta declaração oficiosa que resultou o ato de liquidação de IRS n.º 2003..., de 07-10-2023 (**cf. Doc. 2**), que ora vem impugnado, como objeto mediato, do presente PPA.

§2. Factos não provados

- 22.** Considerando a posição adotada pela Requerida no Recurso Hierárquico relativamente aos recibos aí apresentados, e que os Requerentes juntaram de novo aos presentes autos, não se considera provado ou não provado que tenham sido emitidos documentos de quitação das faturas apresentadas para a comprovação do reinvestimento.
- 23.** Não se consideram provados, por desconhecido, o teor e a fundamentação da decisão proferida no procedimento de gestão e análise de divergências em cuja instauração e tramitação as Partes convergem.

§. Fundamentação da matéria de facto

- 24.** Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
- 25.** O Tribunal não se pronunciou sobre o demais vertido nos articulados das partes por constituírem afirmações conclusivas e/ou juízos de direito – e que, por isso, não podem ser objeto de uma pronúncia em termos de “provado” ou “não provado” – ou por se tratar de factualidade irrelevante à boa decisão da causa.
- 26.** A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório carreado para os autos, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.
- 27.** Não obstante, o Tribunal sublinha que, embora invocado por ambas as partes, não teve acesso ao procedimento de análise de divergências instaurado no Serviço de Finanças competente, que mais não é que o procedimento de comprovação dos

elementos declarados pelo contribuinte previsto no artigo 128.º do CIRS, o qual integra o conceito de "procedimento tributário" tal como decorre do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 44.º do CPPT e até agora não objeto de regulamentação específica pela administração tributária, e no qual, pela primeira vez, a administração fiscal se pronunciou ou devia ter pronunciado, observando os deveres de fundamentação e do exercício do contraditório, no seguimento do qual a AT praticou o ato em matéria tributária de alteração dos elementos declarados, cuja competência lhe é atribuída pelo n.º 4 do artigo 60.º do CIRS.

- 28.** Dissente, aqui, o Tribunal da posição expressa no Acórdão Arbitral n.º Processo 41/2025-T, de 18-04-2025 segundo a qual:

"Como bem nota a Autoridade Tributária e Aduaneira, esta imputação de falta de fundamentação reporta-se aos procedimentos anteriores à reclamação graciosa, que deram origem a liquidações que já foram anuladas.

As liquidações impugnadas têm por base a fundamentação que consta da decisão da reclamação graciosa, pelo que é à face desta que há que apreciar a suficiência de fundamentação".

- 29.** Com efeito, o ato em matéria tributária de alteração de elementos declarados decorrentes de divergência na qualificação dos atos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto (n.º 4 do artigo 60.º do CIRS, *in fine*) integra o procedimento tributário nos termos do artigo 44.º do CPPT e, conseqüentemente, não pode deixar de ser fundamentado nos termos do disposto no artigo 77.º da LGT. Acresce que, de harmonia com o disposto no artigo 66.º do CIRS¹:

Artigo 66.º

Notificação e fundamentação dos atos

¹ Que tem por antecedente o originário artigo 67.º do CIRS, aprovado pelo DL 442-/88, de 30 de novembro, cujo n.º 1 dispunha: "*Sempre que a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos altere os rendimentos declarados pelo sujeito passivo ou proceda à respectiva fixação, deverá o sujeito passivo ser notificado da decisão e dos respectivos fundamentos*". E, no comentário a este preceito, constante do *Código do IRS, Comentado e Anotado*, 2.ª ed., 1990, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, a pp. 218, escrevia-se: "Para a prossecução de um novo tipo de relações entre a Administração Fiscal e os contribuintes, adopta-se também em sede fiscal uma regra já vigente ao nível do Direito Administrativo (Cfr. Dec-Lei n.º 256-A/77, de 17 de junho) - a obrigatoriedade de que a notificação da decisão contenha a respetiva fundamentação...". E, mais adiante: "Com efeito, a ignorância acerca da razão de ser dos procedimentos da Administração, é susceptível de inviabilizar ou dificultar a defesa de uma perspectiva que, embora discordante, pode igualmente ser legítima".

1 - Os atos de fixação ou alteração previstos no artigo 65.º são sempre notificados aos sujeitos passivos, com a respetiva fundamentação.

2 - A fundamentação deve ser expressa através de exposição, ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão, equivalendo à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a sua motivação.

30. Concordante com a posição adotada por este Tribunal está o Acórdão do STA de 24-02-2016, tirado no processo n.º 05/15, onde se escreveu:

O artº 77º, nº 1 e 2 da LGT impõe ao procedimento tributário em geral, onde se inclui o procedimento tributário dirigido ao apuramento de qualquer situação tributária, a exigência de fundamentação de facto e de direito, ainda que por meio de sucinta exposição de uns e outros afirmando, em matéria tributária o princípio constitucional da fundamentação dos actos administrativos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos - art. 268º nº3 Constituição da República Portuguesa - também plasmado nos art.º 124º e 125º CPA.

31. Nenhuma das partes juntou a decisão e respetiva fundamentação expressa do referido procedimento, como igualmente se desconhece se houve o exercício do contraditório.

32. Apenas se provou, por acordo entre as Partes, que desse procedimento de divergências resultou, em função do entendimento adotado pelo órgão periférico local da Requerida, a prática de um ato em matéria tributária **de alteração dos factos tributários declarados pelos Requerentes**, materializado numa declaração oficiosa de alteração, preenchida e submetida, como a sua denominação indica, pelos Serviços competentes e que deu origem à liquidação impugnada.

33. O que, na sequência da posição adotada por este Tribunal e anteriormente fundamentada, só por si, não é suficiente para se saber se a fundamentação desenvolvida na RG e no RH é fundamentação primária ou se é fundamentação *a posteriori*, o que seria, formalmente, relevante para decisão que este Tribunal deve proferir.

34. Ora, nos termos do artigo 111.º do CPPT, é ao órgão periférico local da liquidação que compete organizar processo administrativo - na aceção que dele pode encontra-se no n.º 2 do artigo 1.º do Código de Procedimento Administrativo - e *"... deve ser organizado com todas as informações e documentos que possam relevar para a decisão da impugnação judicial. Designadamente, deverá conter o procedimento que conduziu à prática do ato impugnado, além de informações da inspeção tributária e dos serviços sobre toda a matéria do pedido e documentos que possam servir para a prova dos factos que lhe estão subjacentes"* (cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código do Procedimento e do Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume I*, 2011, 6.ª ed., pp. 241).
35. O ato impugnado teve origem na prática de um ato de alteração dos elementos declarados pelo contribuinte, e este ato foi praticado num procedimento que a ele conduziu, anterior, naturalmente, à dedução da reclamação graciosa.
36. As reclamações gratuitas e os recursos hierárquicos, não constituem o Processo Administrativo a que se refere o n.º 2 do artigo 111.º do CPPT: **devem-se ser-lhe apensados, no estado em que estiverem**, nos termos do disposto nos n.ºs 3 a 5 do mesmo preceito (cf. Autor e obra citados, pp. 241/243).
37. Em suma, o "procedimento de divergências", que corre termos no órgão periférico local da liquidação, e que deve sempre incluir a declaração onde foram detetadas divergências e a demonstração de liquidação que lhe deu origem, constitui o cerne do processo administrativo referido no artigo 111.º, acrescendo que ele concretiza a primeira apreciação, que deve ser devidamente fundamentada nos termos legais, e relativamente a ela deve promover-se o exercício do contraditório, dos factos tributários relativamente aos quais se pede a comprovação nos termos do artigo 128.º do CIRS, o que parece não ser o entendimento da Requerida que, sistematicamente, não junta esse PA aos pedidos de pronúncia arbitral, como neste caso também acontece.

IV. DO DIREITO

§1. Delimitação do objeto

38. São três as questões a que o Tribunal deve dar resposta.

- i) A primeira, de natureza prévia, diz respeito à apreciação da suscetibilidade de inutilidade superveniente da lide com a consequente extinção da instância que, em despacho interlocutório, o Tribunal suscitou, e à qual apenas os Requerentes se opuseram.
- ii) A segunda, impondo o conhecimento de mérito, consiste em decidir se os valores que os Requerentes afirmam ter despendido nas obras de valorização do imóvel em apreço nestes autos – elencadas no facto provado c) –, estão ou não devidamente comprovados e, nessa medida, se devem ou não ser tidos em conta, nos termos do artigo 51.º, alínea a), do Código do IRS, para efeitos de determinação do montante de mais-valias sujeitas a tributação.
- iii) O Tribunal é ainda chamado a pronunciar-se sobre o pedido do pagamento das despesas suportadas com a garantia bancária constituída no processo de execução instaurado aos Requerentes por falta de pagamento da liquidação impugnada.

Questão prévia: da suscetibilidade de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide

39. Tendo sido comprovadas, pela junção aos autos pela Requerida, da declaração oficiosa mod. 3 de IRS relativa ao ano de 2022, submetida em 20 de janeiro de 2026, da correspondente nota demonstrativa da liquidação de imposto com o n.º 2026..., de 30 de janeiro de 2026, factos que os Requerentes omitiram no PPA, o Tribunal, verificada a anulação da liquidação que tinha sido impugnada, suscitou, junto das Partes, a questão da inutilidade superveniente da lide.

40. A Requerida nada disse.

41. Porém, os Requerentes vieram opor-se à extinção da instância por inutilidade superveniente da lide e, embora tenham confirmado a extinção do Processo de Execução Fiscal instaurado por falta de pagamento da liquidação impugnada, argumentaram o seguinte:

*6) Ou seja, independentemente de ter sido extinto o processo de execução fiscal, a liquidação que lhe está subjacente continua a padecer de ilegalidade **na parte em que as despesas com a ampliação e melhoramento do imóvel continuam a não ser aceites pela Requerida.***

7) Note-se que a extinção do processo de execução fiscal não sana a ilegalidade da liquidação subjacente nem elimina o interesse em agir dos Requerentes na apreciação da sua legalidade.

8) Com efeito, a anulação do ato de liquidação ilegal é condição necessária para que os valores declarados pelos Requerentes nos campos 5007 e 5008 da Modelo 3 de IRS sejam aceites.

9) Ademais, e considerando que o reinvestimento se prolongou nos dois exercícios subsequentes, a saber, 2023 e 2024, a desconsideração destas despesas no exercício de 2022, terá necessariamente impacto no valor global final de reinvestimento (sendo que conforme decorre do artigo 10.º, n.º 5, alínea a), do CIRS, o reinvestimento pode ser realizado nos 36 meses posteriores à alienação – o que sucede no caso em apreço).

10) Nesse sentido, a desconsideração das despesas declaradas no ano de 2022 afeta, por isso, diretamente o cômputo global do reinvestimento nos exercícios de 2023 e 2024 e os correspondentes efeitos na tributação.

42. Não obstante o imposto liquidado e em dívida em resultado da submissão da primeira declaração oficiosa mod. 3 de IRS, relativa ao ano de 2022, na sequência do procedimento de divergências já ter sido anulado, mantém-se, como referem os Requerentes, o interesse direto e legítimo na prossecução da lide.

43. O STA, em Acórdão de 2024-02-29, pronunciou-se sobre a respeito da inutilidade superveniente da lide em termos que não deixam dúvidas:

Quanto à alegada inutilidade superveniente da lide, também não se verifica, dado que, como vem entendendo este STA, tal só ocorre quando essa inutilidade for uma inutilidade jurídica, não se podendo considerar actividade inútil o prosseguimento do processo quando ele se destine a expurgar

da ordem jurídica um ato ilegal e a proporcionar a tutela efectiva dos direitos a quem o mesmo atinge e quando a procedência da acção permite colocar a A. numa situação vantajosa, ainda que seja apenas em termos indemnizatórios (cf., entre muitos, os Acs de 20/10/2011 - Proc. n.º 0941/10 e de 24/1/2012 - Proc. n.º 0962/11.

- 44.** Ora, conforme resulta da matéria de facto dada como provada nos presentes autos, o ato tributário impugnado, ou seja, a liquidação, foi, efetivamente, revogado pela AT, mas nos exatos termos que decorrem do deferimento parcial do recurso hierárquico e que incluem a não aceitação dos encargos com a ampliação e o melhoramento do prédio adquirido por herança (imóvel de chegada).
- 45.** Acresce que, sendo de 60 meses o período durante o qual o reinvestimento pode ser efetuado, e que se estendem por cinco anos fiscais, as liquidações de IRS relativas aos anos subsequentes a 2022, uma vez que neste ano se não esgotou o valor que os Requerentes declararam pretender reinvestir, são - ou devem ser - conformadas pelo reporte do reinvestimento legalmente permitido.
- 46.** Nos termos expostos, porque o pedido formulado pelos requerentes não foi integralmente satisfeito com a mera anulação da liquidação, subsistindo, portanto, um ato impugnado por ilegalidade e suscetível de influenciar as liquidações de imposto relativas aos anos subsequentes, não se verifica a inutilidade superveniente da lide.

Os encargos com a ampliação e melhoramento do prédio adquirido por herança (imóvel de chegada)

- 47.** A decisão proferida no Recurso Hierárquico manteve, e por isso apenas anulou parcialmente, invocando como fundamento do indeferimento a não apresentação de recibo ou prova de pagamento das faturas que os

Requerentes juntaram ao processo como prova dos encargos com a ampliação e melhoramento do prédio, neste caso o imóvel de chegada.

48. Como decorre da ANÁLISE efetuada na informação instrutória que fundamentou o despacho de indeferimento parcial, não estão em causa os encargos com a ampliação e melhoramento do prédio e não estão em causa as faturas apresentadas que os comprovam. **Apenas se lhes aponta, como fundamento de não aceitação, a não junção dos correspondentes documentos que comprovem o seu pagamento.**

49. O fundamento invocado pela Requerida como determinante da aceitação dos encargos, centrado exclusivamente na não comprovação do seu pagamento pelos Requerentes, não tem qualquer respaldo legal e, portanto, convoca a ilegalidade do despacho na parte que não aceita os encargos de valorização dos bens.

50. O n.º 5 do artigo 51.º do CIRS dispunha, em 31-12-2022²:

5 - São 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:

a) 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;

b) O reinvestimento previsto na alínea anterior seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização;

² Código do IRS consultado no site da AT em 12-10-2026, em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/ra/Pages/irs10ra_202212.aspx

c) 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;

d) (Revogada.)

- 51.** É, pois, inquestionável que o valor de realização obtido com a alienação onerosa do imóvel de partida pode ser reinvestido, com exclusão de tributação das mais-valias que proporcionalmente lhe correspondam, na ampliação e melhoramento de outro imóvel, verificadas que se mostrem as restantes condições legalmente consagradas.
- 52.** Como ficou provado (Al. f) do Probatório), foi o que os Requerentes fizeram, declarando, no quadro 5 do Anexo G da Declaração mod. 3 de IRS apresentada com referência ao ano fiscal de 2022, que:
- a. pretendiam reinvestir € 279.796,79 (importância que foi validada pela Requerida);
 - b. reinvestiram € 64.785,40 antes da alienação;
 - c. Reinvestiram € 105.484,30 no ano da alienação.
- 53.** O artigo 10.º do CIRS é omissivo quanto à comprovação, quer quanto à forma, quer quanto ao conteúdo, dos valores de reinvestimento utilizados na ampliação e melhoramento de imóvel.
- 54.** Deve, pois, seguir-se o regime geral de comprovação de elementos e factos tributários declarados, consagrado no artigo 128.º do CIRS, nos seguintes termos:

Artigo 128.º

Obrigação de comprovar os elementos das declarações

1 - As pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo de 15 dias, os documentos comprovativos

dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija.

2 - O prazo previsto no número anterior é alargado para 25 dias quando o sujeito passivo invoque dificuldade na obtenção da documentação exigida.

3 - A obrigação estabelecida no n.º 1 mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.

4 - O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.

- 55.** No caso que ora se aprecia, os Requerentes teriam de ter apresentado, uma vez que tal lhes foi exigido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, os documentos comprovativos do reinvestimento efetuado, abrangido na previsão do n.º 1 do preceito, *relativa a outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração.*
- 56.** Os Requerentes apresentaram depois, em sede de RG, RI e PPA, um conjunto de faturas, já suficientemente discriminado, designadamente na ANÁLISE transcrita nos factos dados como provados, efetuada na Instrução do Recurso Hierárquico, a que os Requerentes não se opuseram, pelo que se torna desnecessário proceder aqui de novo à sua listagem e apreciação, remetendo para a análise a apreciação efetuada no Recurso Hierárquico, que o Tribunal aceita, com exceção do fundamento ali invocado para a sua não aceitação.
- 57.** Sublinha-se que nenhum reparo foi feito às faturas: não foi levantada a questão da sua eventual falsidade e nenhuma fatura foi excluída da aceitação pela AT como prova do reinvestimento por incumprimento de qualquer regra ou preceito, relativos à emissão de faturas, designadamente os previstos no artigo 36.º do Código do IVA, onde, e por razões que se prendem exclusivamente com a exigibilidade do IVA, as faturas devem conter **a data em que foram efetuados pagamentos anteriores** à realização das operações, se essa data não coincidir com a emissão da fatura (segundo segmento da al. f) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA).

58. A mácula invocada para a não aceitação da comprovação do reinvestimento realizado foi, apenas, a não junção dos correspondentes recibos de pagamento. Que, sem necessidade de mais consideração, foram juntos.
59. Ora a Fatura, de acordo com a sua noção original, constante do Código Comercial, no seu artigo, **visava comprovar uma transmissão de bens: O vendedor não pode recusar ao comprador a factura das coisas vendidas e entregues** – cf. Código Comercial, Flávio Mouta Mendes, consultável em <https://www.sociedadescomerciais.pt/codigo-comercial-atualizado/>
60. Já o recibo, em contraponto com a fatura, recorrendo-se para o efeito ao artigo 787.º do Código Civil é uma simples declaração de ciência, certificativa de que a prestação foi realizada pelo devedor e recebida pelo credor. O recibo enquanto documento comprovativo, convoca, em primeira linha, a noção de cumprimento de uma obrigação pecuniária pelo devedor, situando-se a jusante da transmissão dos bens e da utilização que a estes tenha sido dada.
61. Ora, a comprovação dos encargos com a valorização dos bens não pode deixar de ser cumprida cabalmente com a exibição ou junção da fatura, principalmente nos casos em que essa fatura contém todos os elementos legais exigidos, no quadro fiscal, pelos artigos 36.º ou 40.º do Código do IVA, o que no caso em juízo não foi posto em causa, que o transmitente dos bens ou das prestações de serviços é obrigado a emitir nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA:

*b) Emitir obrigatoriamente uma fatura **por cada transmissão de bens ou prestação de serviços**, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens*

ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços; b) Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;

- 62.** Ora, a ampliação e o melhoramento do imóvel, na aceção da al. a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS não se realizam com o "pagamento", mas com a aquisição e aplicação de bens e serviços que sirvam aquele objetivo. E essa aquisição é comprovada, apenas e se a lei nada mais exigir, pela fatura emitida nos termos legais.
- 63.** De resto, só no artigo 41.º do CIRS, no âmbito da determinação da matéria coletável dos rendimentos prediais, categoria F, o legislador, numa fórmula, aliás, excessiva e desproporcional – que é exceção e não regra – a dedução está limitada a *todos os gastos efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos.*
- 64.** O suporte documental – faturas emitidas nos termos legais – apresentado pelos Requerentes é manifestamente suficiente e adequado para comprovar o reinvestimento na ampliação e melhoramento do imóvel, nos termos gerais do disposto no artigo 128.º do CIRS.
- 65.** Procede, assim, o pedido dos Requerentes quanto à aceitação, para efeitos do reinvestimento do valor de realização na ampliação e melhoramento do imóvel adquirido por herança, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, comprovado por faturas que titulam

transações comerciais translativas da propriedade de bens móveis, onde se descrevem e identificam os bens transmitidos, emitidas nos termos legais, sem que tenha sido posta em causa a sua utilização na ampliação e melhoramento do imóvel adquirido por herança.

Reembolso dos encargos suportados com constituição de hipoteca voluntária

- 66.** Entendem os Requerentes que lhes assiste direito à indemnização por terem constituído, como garantia no processo de execução fiscal, e tendo em vista a sua suspensão, uma hipoteca voluntária (PPA, artigos 65.º a 68.º). A Requerida defende a improcedência do pedido de indemnização (Resposta, artigos 37.º a 51.º).
- 67.** O artigo 53.º da LGT, ao consagrar o direito à indemnização por "garantia em caso de prestação indevida", densifica, no seu n.º 1, que são contempladas a garantia bancária e as *garantias equivalentes*.
- 68.** Concretamente sobre a hipoteca voluntária, enquanto garantia suscetível de ser eleita para a constituição do direito a indemnização, e tendo em conta a jurisprudência do STA, plasmada no Acórdão de 24-10-2012, processo 0528/12, para o qual se remete, posteriormente reiterada no acórdão do STA de 10/10/2018, Proc. 0469/14.8BELRS 033/18, também este Tribunal adere à tese de que *a hipoteca não pode ser entendida como uma garantia equivalente à garantia bancária, pois os únicos custos que implica são os emolumentos de constituição, registo e distrato*.
- 69.** Assim, e sem necessidade de outros fundamentos, o Tribunal decide que improcede o pedido de indemnização por garantia prestada.

DECISÃO

70. Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- a. Declarar ilegal a decisão proferida no Recurso hierárquico, anulando-a;
- b. Declarar ilegal a liquidação impugnada com todas as consequências legais, independentemente de, na sequência da execução da decisão proferida no Recurso hierárquico o imposto a mais liquidado quanto ao ano de 2022 ter sido, entretanto, anulado, o que se determinará no acerto de contas;
- c. Remeter para execução de sentença a plena reconstituição da situação tributária dos Requerentes na parte que diz respeito ao reinvestimento do valor de realização;
- d. Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo

VALOR DO PROCESSO

71. O valor do processo é fixado em **€ 46.230,88 (quarenta e seis mil duzentos e trinta euros e oitenta e oito cêntimos)**, por ter sido o valor indicado pelos Requerentes e não ter sido contestado pela Requerida.

CUSTAS

72. Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros)**, cujo pagamento fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira por ter decaído quanto ao pedido principal

Notifique.

Lisboa, 12 de outubro de 2026

O Árbitro Singular,

(Manuel Faustino)

73.

74.

75.

76.

77.

78.

79.

80.

81.

82.

83.