

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 270/2019-T

Tema: IRS - Indemnização por danos emergentes - Juros de mora - Artigos 5.º, n.º 2.º, alínea g); 9.º, n.º 1, alínea b) e 71.º, n.º 1, alínea a).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maçãs (árbitro presidente), Prof. Doutor Nuno Cunha Rodrigues e Dr^a Cristina Aragão Seia (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, divorciado, contribuinte n.º..., residente na Rua ..., ...-... ..., **B...**, casada, contribuinte n.º..., residente na Rua ..., n.º ..., ...-... Estoril, **C...**, casada, contribuinte n.º..., residente na ..., ..., ...-... ..., e **D...**, separada, contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., ...-...-... ..., apresentaram pedido de pronúncia arbitral nos termos e para os efeitos do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 2.º e nos ns. 1 e 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT), dos

ACTOS DE RETENÇÃO NA FONTE

nos montantes individuais de € **2.133.746,55** (dois milhões cento e trinta e três mil setecentos e quarenta e seis euros e cinquenta e cinco cêntimos), praticados pelo **Município E...** (doravante **E...**) relativamente aos valores indemnizatórios pagos a cada um dos Requerentes por força de decisão judicial, sob invocação da taxa liberatória prevista no artigo 71.º, n.º 1, al. *a*), do CIRS, e que foram objecto de subsequentes reclamações, nos termos do artigo 132.º do CPPT, liminarmente indeferidas por despachos da Chefe do Serviço de Finanças de ..., de 31 de Janeiro

de 2019, por tais actos terem sido praticados pela Câmara Municipal E... (ainda que com base em Informação Vinculativa emitida pela AT).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

2.1. Os Requerentes declararam não pretender designar árbitros, pelo que, nos termos do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, tendo todos comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.2. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

2.3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 27 de Junho de 2019.

3. A fundamentar o pedido, os Requerentes indicaram testemunhas, juntaram 38 documentos, e argumentaram, na sua síntese preliminar, o seguinte:

a) A retenção na fonte, decorrente da aplicação de taxa liberatória prevista no art. 71º/1/a) do CIRS, que incidiu sobre as quantias que o E... foi condenado a pagar, pelos acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, de 2005.09.22, de 2005.11.03, de 2018.05.24 e de 2018.07.12, todos já transitados em julgado (...), viola frontalmente o disposto nos arts. 103º e 104º da CRP, nos arts. 4º, 8º e 11º e segs. e 36º da LGT, bem como no art. 2º do DL 46373, de 9 de Junho de 1965, no art. 5º do DL 442-A/88, de 30 de Novembro, nos arts. 9º/1/b), 10º, 42º e segs. e 71º/1/a) do CIRS (cfr. arts. 8º, 11º e 18º da LGT), e nos arts. 562º e segs. do C. Civil, lesando e onerando os direitos e

*interesses legalmente protegidos dos ora impugnantes de forma absolutamente **injusta e desproporcionada** (v. arts. 8º/1 e 12º da **LGT**);*

*b) O art. 5º do DL 442-A/88, de 30 de Novembro, e os arts. 5º/2/g), 9º/1/b) e 71º/1/a) do **CIRS**, com o alcance normativo que lhe foi atribuído nos actos tributários **sub judice**, no sentido de permitirem a tributação de valores pagos em execução de **decisões judiciais transitadas em julgado** e que assumem **natureza indemnizatória ou compensatória de danos ou perdas patrimoniais** dos particulares que foram **lesados por actuações abusivas e ilícitas de entidades públicas**, como se tratasse de **acréscimos patrimoniais ou rendimentos**, constituem dispositivos legais claramente **inconstitucionais**, por violação do disposto nos arts. 2º, 9º, 17º, 18º, 22º, 62º, 103º, 104º, 202º e 205º da **CRP**, sendo claramente **inaplicáveis in casu** (v. art. 204º da **CRP**);*

*c) Os citados normativos, com o sentido e alcance normativo que lhe foi atribuído nos actos tributários **sub judice**, sempre violariam frontalmente os **princípios da igualdade perante os encargos públicos**, nas suas **vertentes interna e externa**, da **repartição justa dos rendimentos**, bem como da **proporcionalidade e de capacidade contributiva** (v. arts. 13º, 18º, 103º/1, 104º e 266º da **CRP**), impondo um **injustificado e duplo sacrifício**, pois os contribuintes suportaram **prejuízos durante 30 anos**, que, posteriormente, seriam e foram tributados como **rendimentos**, o que não tem **qualquer razão, justificação ou fundamento** (v. arts. 103º, 104º e 204º da **CRP**);*

*d) A taxa liberatória de 28% estabelecida no art. 71º/1 do **CIRS**, nunca seria aplicável a pretensos **factos tributários pretéritos**, verificados sucessivamente desde **2006**, tendo sido violado frontalmente o disposto nos arts. 2º, 9º, 119º/2, 103º/2 e 266º da **CRP**, nos arts. 8º e 12º da **LGT**, no art. 12º do **C. Civil**, no art. 186º da Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro, no art. 1º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro no art. 108º da Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro, no art. 1º da Lei 12-A/2010, de 30 de Junho, no art. 84º da Lei 3-B/2010, de 28 de Abril, e no art. 1º do DL 192/2005, de 7 de Novembro;*

e) *É manifesta a inexistência de facto tributário, causa e base legal dos actos tributários sub judice, bem como a falta de elementos essenciais ou “causa jurídica a que a constituição ou manutenção da obrigação tributária possa ser atribuída” (v. art. 103º da CRP, art. 8º da LGT e art. 133º/1 do CPA; cfr. Vieira de Andrade, CJA, n.º 43, p.p. 46-48), tendo sido frontalmente violado o disposto nos arts. 2º, 9º, 13º, 17º, 18º, 20º, 22º, 62º, 103º, 104º e 266º e segs. da CRP, nos arts. 4º, 8º e 11º e segs. e 36º da LGT, bem como no art. 2º do DL 46373, de 9 de Junho de 1965, no art. 5º do DL 442-A/88, de 30 de Novembro, nos arts. 9º/1/b) e 71º/1/a) do CIRS e nos arts. 562º e segs. do C. Civil;*

f) *Os actos tributários sub judice não foram precedidos de audiência e defesa dos ora impugnantes sobre as questões que foram objecto de decisão, maxime num caso em que (a) o E... invoca ter previamente consultado apenas a ATA e (b) não se verifica nem foi invocado qualquer evento ou situação que permita a dispensa de audiência prévia dos ora impugnantes, pelo que foram frontalmente violados os arts. 2º, 18º, 100º e segs. e 267º/5 da CRP, o art. 45º do CPPT, o art. 60º da LGT e os arts. 12º e 121º e segs. do NCPA;*

g) *Os actos tributários sub judice enfermam de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente, tendo violado frontalmente, entre outros, o art. 268º/3 da CRP, os arts. 77º e segs. da LGT e os arts. 152º e segs. do NCPA;*

h) *É pois manifesta a ilegalidade dos actos tributários sub judice por inexistência de facto tributário, violação de normas e princípios constitucionais e legais, falta de audiência e defesa, preterição de formalidades legais, falta de fundamentação e erros de facto e de direito.*

4. Na sua Resposta, em que solicitou dispensa da prova testemunhal por considerar suficiente a prova documental, a AT invocou, em síntese, que:

- A.** O Município E... (E...) foi condenado ao pagamento de uma indemnização pelo incumprimento da cláusula modal constante de um contrato de doação de um terreno para construção, destinado a compensar os Autores/Doadores pela diferença entre o valor do bem imóvel se lhe tivesse sido dado o destino clausulado (equipamento de realojamento social) e o valor que passou a ter com o destino que, efectivamente, lhe foi dado (construções de luxo e de preço médio/alto).
- B.** A indemnização a que foi condenado o E... visava compensar os doadores por determinado proveito económico que deixaram de fruir em resultado do incumprimento contratual pela contraparte.
- C.** Os prejuízos materiais distinguem-se em danos emergentes e lucros cessantes. Se diminui o activo ou aumenta o passivo, há um dano emergente; se deixa de aumentar o activo ou se diminui o passivo, há um lucro cessante. Ali, dá-se uma perda, aqui a frustração de um ganho.
- D.** A indemnização determinada pelo STJ nos acórdãos de 22 de Setembro de 2005, 25 de Maio de 2018 e 12 de Julho de 2018, enquadra-se na reparação de lucros cessantes, pois com a lesão os requerentes deixaram de alcançar um ganho que teriam se eles próprios tivessem podido dispor dos terrenos nos mesmos termos em que o E... o veio a fazer.
- E.** Ora a indemnização por danos patrimoniais que integre lucros cessantes fica abrangida pela alínea *b*) do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IRS, constituindo um incremento patrimonial tributado na categoria G do IRS.
- F.** Por sua vez, a alínea *a*) do n.º 1 do artigo 101.º do Código do IRS sujeita a retenção na fonte, à taxa de 16,5%, as indemnizações pagas nos termos da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 9.º desse Código.

- G.** Não assiste razão aos requerentes quanto à alegada ilegalidade da retenção da taxa liberatória de 28% aplicável sobre os juros de mora que foram pagos pelo E... aos requerentes.
- H.** A retenção na fonte de taxas liberatórias traduz-se numa tributação a título definitivo, pelo que os sujeitos passivos que obtenham estes rendimentos ficam dispensados de os incluir na sua declaração de IRS, ainda que a lei consinta aos sujeitos passivos que sejam residentes em território nacional a opção pelo englobamento dos rendimentos de capitais obtidos em território português.
- I.** Os juros emergentes de atraso no pagamento de indemnização têm um cariz nitidamente moratório, sendo incluídos no conceito de rendimento para efeitos de tributação, excepto se devidos ao Estado ou outras entidades públicas por atraso no pagamento de tributos, bem como se relativos ao pagamento de uma indemnização não sujeita a tributação, o que não se sucede no caso em apreço.
- J.** Nessa medida, os juros de mora a que foi condenado o E... consubstanciam, para os seus credores, rendimentos de capitais, à luz da alínea g) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS.
- K.** Tratando-se de acto de retenção na fonte não tem cabimento a invocação de falta de audição e defesa.
- L.** Os actos de retenção são da autoria do E... mas encontram-se suficientemente fundamentados.

5. Proferido, em 21 de Setembro de 2019, Despacho arbitral no sentido de os Requerentes indicarem os factos sobre os quais pretendiam fazer prova testemunhal, vieram estes a dispensar o depoimento das testemunhas com fundamento, desde logo, na não impugnação de “*quaisquer dos factos invocados pelos ora requerentes nos arts. 5º a 36º do r.i. (v. arts. 16º/a) e e), 17º/2*

e 29º do **RJAT**, arts. 2º, 100º/1 e 110º/7 do **CPPT** e arts. 5º, 8º, 417º e 574º/2 do **NCPC**)”, que, de resto, “foram provados por documentos, que não foram impugnados pela ATA (v. arts. 362º e segs. do **C. Civil**, arts. 444º e segs. do **NCPC** e art. 29º/1/e) do **RJAT**).” Na mesma ocasião solicitaram a junção aos autos da Informação Vinculativa da AT que condicionou a actuação do E..., bem como dos pareceres e informações que a precederam, que não constavam dos processos administrativos.

6. Por Despacho de 20 de Outubro de 2019, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido fixada a data de 27 de Dezembro como data limite para a prolação da decisão arbitral. Por despacho de 20 de Dezembro foi este prazo prorrogado por dois meses tendo-se fixada a data limite de prolação da decisão arbitral o dia 27 de Fevereiro de 2020.

7. Notificadas as Partes para apresentarem alegações, vieram os Requerentes reiterar e expandir a argumentação anteriormente apresentada, no sentido de que, por um lado, estava em causa uma indemnização por danos emergentes, não integrando qualquer incremento patrimonial – e que, ainda que assim não fosse, por dizer respeito a terrenos adquiridos pelos seus pais antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, os ganhos resultantes da sua alienação não estariam sujeitos a tributação em sede de IRS e a retenção na fonte; e, por outro lado, que a taxa liberatória aplicada aos montantes pagos aos herdeiros era inaplicável visto que tais montantes não constituíam rendimentos de capitais, antes constituíam juros com natureza indemnizatória, pagos em execução de decisões judiciais transitadas em julgado, e como compensação da desvalorização da moeda entre 2006 e 2018 (dívida de valor). Reiteraram também a inconstitucionalidade das normas fundadoras dos actos tributários no sentido que lhes foi atribuído, a sua aplicação retroactiva, a preterição de audição prévia, tanto no processo que correu termos na AT para emissão da Informação Vinculativa, como no processo que correu termos no E... para emissão dos actos de liquidação e retenção na fonte, e a falta de fundamentação de facto e de direito de tais actos.

Por sua vez, a AT, manteve a sua anterior argumentação de que está em causa uma indemnização por lucros cessantes, abrangida pela alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do CIRS,

constituindo um incremento patrimonial tributado na categoria G do IRS, e sujeito, portanto, a retenção na fonte, e de que os juros de mora a que foi condenado o E... constituem rendimentos de capitais, à luz da alínea g) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS.

II. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

A questão essencial a decidir é a da obrigação, ou não, de retenção na fonte das importâncias pagas pelo E... a cada um dos Requerentes, a que aquele procedeu em cumprimento da Informação Vinculativa emanada da AT – o que, por sua vez, passa pela determinação da natureza da indemnização em causa.

Caso se conclua que essa retenção era devida, haverá que ponderar da conformidade constitucional de tal exigência, incluindo perante a sua eventual retroactividade.

Concluindo-se pela conformidade constitucional, haverá então que considerar os vícios formais imputados aos actos de liquidação e retenção, incluindo a falta de audição prévia dos interessados e a eventual falta de fundamentação de tais actos.

IV. DOS FACTOS

IV.1. Factos provados

1. Em 18 de Novembro de 1983, os pais dos Requerentes, F... e Coronel G... outorgaram com o E... escritura de doação do *“prédio descrito na ... Conservatória do Registo Predial de ..., sob o número ..., a folhas cinquenta e sete verso do Livro ... e dois, constituído por terreno para construção com a área de quarenta e cinco mil setecentos e um metros e treze decímetros quadrados, sito à A ..., freguesia do ..., desta cidade, a que atribuem o valor de quinhentos mil escudos, destinado a equipamento a executar pela Câmara ou a seu mando e execução do PRAD, ou outro plano de realojamento de natureza social”*;
2. O terreno doado pelos pais dos ora impugnantes ao E... *“foi formado pela anexação de três parcelas, a primeira com a área de 20.760m², desanexada do prédio descrito sob o n.º..., fls. ...v. do Livro..., a segunda com a área de 20.241,13m², desanexada do prédio descrito sob o n.º..., a fls. ...do Livro ...9 e a terceira com a área de 4.700m², desanexada do prédio descrito sob o n.º ..., a fls ...v. do Livro...”*, como resulta da respectiva certidão do registo predial;
3. O prédio descrito na ... Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... foi adquirido pela mãe dos Requerentes em 12 de Dezembro de 1948 por sucessão testamentária da sua anterior proprietária, ..., falecida em 12 de Dezembro de 1948;
4. O prédio descrito na ... Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... foi adquirido pela mãe dos Requerentes em 11 de Junho de 1954 por escritura pública de doação outorgada pelos seus pais;

5. O prédio descrito na ... Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... foi adquirido pelos pais dos Requerentes em 28 de Março de 1958, por escritura pública de compra e venda;
6. Por o terreno doado não ter sido “*destinado a equipamento a executar pela Câmara ou a seu mando e execução do PRAD, ou outro plano de realojamento de natureza social*”, os pais dos Requerentes propuseram contra o E..., em 14 de Maio de 1997, a acção declarativa de condenação que correu termos na 1.ª Secção, da ... Vara Cível de Lisboa sob o n.º .../97, tendo peticionado a anulação ou resolução da doação realizada através da escritura pública referida em 1;
7. Por sentença da ...Vara Cível de Lisboa de 9 de Julho de 2003, foi julgada procedente a acção declarativa de condenação intentada pelos pais dos Requerentes contra o E..., considerando que estes tinham doado os terrenos identificados em 1 para equipamento e realojamento de populações carenciadas e o E... alienou-o para a construção de edifícios de luxo e de padrão médio/alto, em venda livre, condenando-se o Município a indemnizar os AA, pagando-lhes a quantia correspondente ao valor contemporâneo do terreno doado, a liquidar em execução de sentença;
8. Pelo acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 7 de Outubro de 2004, rectificado pelo acórdão do mesmo Tribunal de 18 de Novembro de 2004, foi confirmado o decidido na referida sentença da ...Vara Cível de Lisboa;
9. Pelo acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 22 de Setembro de 2005, rectificado por acórdão de 3 de Novembro de 2005, foi decidido que “*pelo incumprimento (parcial) do mesmo contrato, vai o réu condenado a pagar aos autores, a título de indemnização, a quantia que se vier a liquidar em execução de sentença e que corresponda à diferença entre o valor do terreno se lhe tivesse sido dado o destino constante da escritura de doação e o valor que passou a ter com o destino que, na realidade, lhe veio a ser dado*”.

10. Nesse acórdão do Supremo Tribunal de Justiça escreveu-se o seguinte:

“(...) Os autores/doadores celebraram o contrato de doação por terem confiado que ao terreno doado iria ser dado determinado destino, vindo o donatário, contudo, a dar-lhe, depois da celebração do negócio, destino diferente daquele que, por acordo de ambas as partes, ficou a constar da escritura de doação. Ora, temos para nós que este destino do terreno, porque acordado e declarado expressamente no documento formalizador do contrato, configura uma obrigação do donatário juridicamente vinculante – ou seja, consubstancia um encargo da doação.

Constitui, assim, uma autêntica cláusula modal (artigo 963 do Código Civil), que foi incumprida pelo donatário/recorrente.

A consequência desse incumprimento só pode ser a do direito a uma indemnização a favor dos doadores/recorridos, nos termos do n.º 2 do artigo 801.º do Código Civil, já que a do direito à resolução do contrato, também prevista na norma, está definitivamente precludida pelo facto de não ter ficado a constar do contrato, como exige o artigo 966.º do mesmo Código”.

11. Em 22 de Setembro de 2006, os pais dos Requerentes deduziram incidente de liquidação da indemnização fixada no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22 de Setembro de 2005, rectificado pelo acórdão de 3 de Novembro de 2005;

12. Por sentença da 1.ª Vara Cível de Lisboa, de 26 de Março de 2010, decidiu-se que “a questão decidenda traduz-se na fixação do montante (liquidação) da obrigação de restituição/indemnização a cargo do R., operação que, no caso em apreço, depende exclusivamente do apuramento da diferença entre:

- o valor do terreno identificado no n.º 1 do ponto II, se lhe tivesse sido dado o destino constante da escritura de doação (equipamento a executar pela Câmara ou a seu mando e execução do PRAD ou outro plano de realojamento de natureza social)

e

- o valor que esse terreno passou a ter com o destino que, na realidade, lhe veio a ser dado (construção de edifício de luxo e de outros de construção e preço médio/alto)”;

13. A referida sentença da 1.ª Vara Cível de Lisboa, de 26 de Março de 2010, liquidou “o valor da indemnização fixada no acórdão do STJ de 22.09.2005, e, por conseguinte, a quantia a pagar pelo R. aos AA, em € 119.988.557,69 (cento e dezanove milhões novecentos e oitenta e oito mil quinhentos e cinquenta e sete euros e sessenta e nove cêntimos), acrescida dos juros de mora vincendos, desde a presente data e até integral pagamento, às taxas legais que vierem a vigorar”;
14. Pelo acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 30 de Junho de 2011, proferido no processo que correu termos pela 2.ª Secção sob o n.º .../09...TVLSB.L1, foi julgada “parcialmente procedente a apelação do Réu, anulando-se o julgamento sobre a matéria de facto e, sequencialmente a sentença recorrida, devendo o julgamento ser repetido na sua totalidade tendo em atenção os parâmetros supra enunciados, cumprindo-se assim cabalmente o decidido pelo STJ”;
15. O pai dos Requerentes faleceu em 10 de Setembro de 2015, e a mãe faleceu em 15 de Novembro de 2015;
16. Por sentenças do Tribunal Cível da Comarca de Lisboa, de 2 de Novembro de 2015 e de 15 de Abril de 2016, os Requerentes foram declarados habilitados por falecimento de seus pais;
17. Em 28 de Dezembro de 2015, os Requerentes apresentaram declarações Modelo 1 de Imposto de Selo, no Serviço de Finanças de ..., indicando nos respectivos Anexos I - Relação de Bens - 03 que as heranças dos seus falecidos pais, eram titulares do “crédito

litigioso peticionado em liquidação do acórdão do Venerando Supremo Tribunal de Justiça, de 22.9.2005”;

18. Por sentença do Tribunal Cível da Comarca de Lisboa de 16 de Março de 2016, proferida no Proc. .../09...TVLSB, apreciando-se o mérito da causa, foi fixado o “*crédito litigioso peticionado em liquidação do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 22.9.2005*”, decidindo-se o seguinte:

“Tudo ponderado e em face do exposto, julgo o presente incidente de liquidação parcialmente procedente, por parcialmente provado e, em consequência, fixo o valor da indemnização devida pelo R. aos AA. em € 54.963.344,42 (cinquenta e quatro milhões, novecentos e sessenta e três mil, trezentos e quarenta e quatro euros e quarenta e dois cêntimos), acrescida de juros de mora vencidos desde a notificação para o presente incidente de liquidação e até integral pagamento, às taxas legais”;

19. Por acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 6 de Julho de 2017 foi decidido “*julgar improcedentes as apelações interpostas pelos autores e pelo réu, mantendo-se a sentença recorrida*”;
20. O acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 24 de Maio de 2018, rectificado pelo Acórdão do mesmo Tribunal, de 12 de Julho de 2018, decidiu o seguinte:

“Negar a revista do Recorrente/Réu Município E...;

Conceder a revista pedida pelos Autores e, por isso, se revoga parcialmente o Acórdão recorrido, fixando o valor da indemnização a que os Autores tem direito, nos termos que constam do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22.09.2005, devidamente actualizada a 20.09.2006, em € 65.277.893,36 Euros.

A este montante devem acrescer os devidos juros de mora, à taxa legal, contados a partir de 29.09.2006 e até efectivo e integral pagamento”.

21. Em 3 de Setembro de 2018, declarando ter previamente obtido informação vinculativa da AT relativamente aos tributos a reter na fonte (informação que foi sancionada por despacho de 24 de Agosto de 2018 do Director-Geral dos Impostos), o E... procedeu ao pagamento da quantia de € 2.794.063,74, já líquida de retenção, referente a “*juros de mora*” e a cada um dos impugnantes, no total de € 8.534.986,20 (oito milhões, quinhentos e trinta e quatro mil novecentos e oitenta e seis euros e vinte cêntimos).

22. O E... classificou as quantias a pagar aos Requerentes como incremento patrimonial, mais-valias (artigo 9.º, n.º 1, al. *b*), do Código do IRS) e rendimentos de capitais (artigo 5.º, n.º 2, al. *g*), do mesmo código), tendo procedido à retenção na fonte dos montantes assinalados a negrito nos valores pagos a cada um dos ora Requerentes:
 - a*) € 7.620.523,39 - € **2.133.746,55** (relativo à retenção de 28% que incidiu sobre juros, sob invocação do artigo 71.º, n.º 1, al. *c*), do CIRS) = € 5.486,776,84;
 - b*) € 5.486,776,84 - € **2.692.713,10** (relativo à retenção de 16,5% que incidiu sobre a indemnização) = € 2.794.063,74

23. Os referidos actos de retenção não foram precedidos de audição dos Requerentes, que também não tiveram qualquer intervenção no procedimento promovido pelo E... que levou à emissão de informação vinculativa pela AT;

24. Em 28 de Janeiro de 2019 cada um dos Requerentes deduziu reclamação graciosa, com os mesmos fundamentos de facto e de direito, no Serviço de Finanças de..., “*contra a retenção na fonte efectuada pelo Município E... (...), no valor de € 2.133.746,55 (dois milhões cento e trinta e três mil setecentos e quarenta e seis euros e cinquenta e cinco cêntimos), sob invocação da taxa liberatória prevista no art. 71º/1/a) do CIRS*”;

25. Os Requerentes foram notificados dos despachos de indeferimento em 31 de Janeiro de 2019.

IV.2. Factos não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

IV.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a*) e *e*), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e os Processos Administrativos juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provados ou não provados factos redundantes ou incompatíveis com os factos dados como provados, nem afirmações conclusivas ou de direito formuladas pelas partes.

V. DO DIREITO

A questão *decidenda* visa apurar se havia lugar à retenção na fonte, nos termos previstos no artigo 71º, n.º 1, alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento Singular (doravante

CIRS), relativamente ao valor indemnizatório, a título de juros de mora, a cada um dos Requerentes, no montante parcelar de € 2.133.746,55 (dois milhões cento e trinta e três mil setecentos e quarenta e seis euros e cinquenta e cinco cêntimos).

Cumpra decidir.

Está em causa a retenção na fonte de 28% a título de taxa liberatória de IRS, na decorrência do pagamento efectuado pelo Município E..., aos Requerentes, de juros de mora contados a partir de 29.09.2006, data em que foi fixado o valor da indemnização a pagar, pelo Município E... .

No caso *sub judice*, o momento da constituição em mora surgiu com a emissão do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (doravante STJ), de 24 de maio de 2018, rectificado pelo acórdão do mesmo Tribunal, de 12 de julho de 2018, que decidiu:

“Negar a revista do Recorrente/Réu Município de E...; Conceder a revista pedida pelos Autores e, por isso, se revoga parcialmente o Acórdão recorrido, fixando o valor da indemnização a que os Autores tem direito, nos termos que constam do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22.09.2005, devidamente actualizada a 20.09.2006, em € 65.277.893,36 Euros. A este montante devem acrescer os devidos juros de mora, à taxa legal, contados a partir de 29.09.2006 e até efectivo e integral pagamento”
(sublinhado nosso).

Nos termos do artigo 804.º do Código Civil, a simples mora constitui o devedor na obrigação de reparar os danos causados ao credor.

Dispõe ainda o artigo 806.º, n.º 1 do mesmo Código que, na obrigação pecuniária, a indemnização corresponde aos juros a contar do dia da constituição em mora.

O pagamento de juros de mora (resultantes da "*mora debitoris*") pressupõe que a prestação se tenha tornado certa, exigível e líquida.

Os juros de mora são, por conseguinte, uma das consequências patrimoniais da mora do devedor e representam, para o credor, o direito a uma remuneração pela quantia em dinheiro de que se viu privado, por certo tempo e por efeito do não cumprimento pontual da obrigação.¹

Não podem, assim, deixar de ser tributados da mesma forma que seria a obrigação principal.

Neste domínio, a (eventual) tributação de juros de mora revela-se diversa da tributação de juros prevista no artigo 5.º do CIRS.

De harmonia com este preceito, são considerados como rendimentos da categoria E os “*frutos e vantagens económicas*” tais como os “*juros*” incluindo-se, nestes, os “*juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário resultantes da dilação do respetivo vencimento ou de mora no seu pagamento, sejam legais sejam contratuais*” (cfr. alínea g) do artigo 5.º, n.º 2 do CIRS²).

Os juros previstos naquele preceito têm por fonte uma obrigação diversa daquela donde advém o dever de indemnizar.

A propósito dos juros previstos no artigo 5.º, n.º 2 do CIRS e da distinção do dever de indemnizar, atente-se nas seguintes considerações proferidas pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 170/2003 (disponível em www.tribunalconstitucional.pt):

“(...) o valor monetário equivalente à indemnização devida a título de responsabilidade civil extracontratual foi fixado atendendo-se já aos factores decorrentes da erosão monetária e se, além disso, ficou consagrada a obrigação de pagamento de juros sobre aquele valor, contados a partir da citação, o montante equivalente a estes últimos não pode perspectivar-se como integrador da denominada «teoria da diferença» - à qual se deverá submeter aquilo que é imposto pelo dever de reparação do dano sofrido em consequência da lesão -, mas sim como uma compensação pela demora no pagamento.”

¹ A este propósito, cfr. acórdão do TCASul, 2.º juízo, 19/02/2015, proc. 08137/14 e ainda que analisando a dedutibilidade de custos sede de IRC, o acórdão do S.T.A., 2.ª Secção, 18/10/2006, rec. 668/06, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

² Note-se que os frutos e vantagens económicas (incluindo, naturalmente, os juros) apenas serão tributados em sede de categoria E do CIRS se não forem tributados noutras categorias (cfr. a parte final do artigo 5.º, n.º 1 do CIRS: “consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas (...) com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias”).

Sucedem que, nos presentes autos, não está em causa uma obrigação de pagamento de juros sobre o valor da indemnização fixada a favor dos Requerentes.

A retenção na fonte de 28%, a título de taxa liberatória de IRS, decorreu do pagamento efectuado pelo Município E,,, aos Requerentes, de juros de mora contados a partir de 29.09.2006, data em que foi fixado o valor da indemnização a pagar.

Sabe-se que o pagamento de juros de mora configura-se como uma das consequências patrimoniais do incumprimento da obrigação principal.

Cumpra, por isso, averiguar se a obrigação principal relativa aos juros de mora *sub judice* encontrava-se sujeita ao CIRS para, depois de alcançar uma conclusão preliminar, concretizar essa conclusão perante os juros de mora *in casu*.

Vejamos.

Os actos tributários *sub judice* procederam à retenção na fonte de quantias pagas aos Requerentes, a título de juros de mora com natureza compensatória, em execução dos acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, de 2005.09.22, de 2005.11.03, de 2018.05.24 e de 2018.07.12.

No primeiro acórdão – emitido pelo Supremo Tribunal de Justiça, em 2005.09.22 e rectificado por acórdão, de 2005.11.03 - após concluir-se que o Município E... incumpriu o contrato de doação celebrado em 1983.11.18, foi decidido:

“Pelo exposto (...) vai o réu condenado a pagar aos autores, a título de indemnização, a quantia que se vier a liquidar em execução de sentença e que corresponda à diferença entre o valor do terreno se lhe tivesse sido dado o destino constante da escritura de doação e o valor que passou a ter com o destino que, na realidade, lhe veio a ser dado”

A decisão do Supremo Tribunal de Justiça, de 2005.09.22, suportou-se nestes fundamentos:

“(...) Os autores/doadores celebraram o contrato de doação por terem confiado que ao terreno doado iria ser dado determinado destino, vindo o donatário, contudo, a dar-lhe, depois da celebração do negócio, destino diferente daquele que, por acordo de ambas as partes, ficou a constar da escritura de doação.

Ora, temos para nós que este destino do terreno, porque acordado e declarado expressamente no documento formalizador do contrato, configura uma obrigação do donatário juridicamente vinculante - ou seja, consubstancia um encargo da doação.

Constitui, assim, uma autêntica cláusula modal (artigo 963 do Código Civil), que foi incumprida pelo donatário/recorrente.

A consequência desse incumprimento só pode ser a do direito a uma indemnização a favor dos doadores/recorridos, nos termos do n.º 2 do artigo 801.º do Código Civil, já que a do direito à resolução do contrato, também prevista na norma, está definitivamente precludida pelo facto de não ter ficado a constar do contrato, como exige o artigo 966.º do mesmo Código”.

De forma subsequente às decisões do STJ, de 2005, houve que proceder à fixação do montante da obrigação de restituição/indemnização a favor dos Requerentes.

Neste contexto, em 2010.03.26, a 1ª Vara Cível de Lisboa, procedeu ao apuramento daquela quantia, partindo da questão *decidenda* que se traduzia:

“na fixação do montante (liquidação) da obrigação de restituição/indemnização a cargo do R., operação que, no caso em apreço, depende exclusivamente do apuramento da diferença entre:

- o valor do terreno identificado no n.º 1 do ponto II, se lhe tivesse sido dado o destino constante da escritura de doação (equipamento a executar pela Câmara ou a seu mando e execução do PRAD ou outro plano de realojamento de natureza social)

e

- o valor que esse terreno passou a ter com o destino que, na realidade, lhe veio a ser dado (construção de edifício de luxo e de outros de construção e preço médio/alto)”.

(sublinhado nosso)

O valor indemnizatório determinado pela 1ª Vara Cível de Lisboa foi confirmado pelo acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 24 de maio de 2018 (rectificado pelo acórdão do mesmo

Supremo Tribunal, de 12 de julho de 2018), que decidiu fixar a quantia da indemnização a que os Requerentes tinham direito em € 65.277.893,36, valor a que acresciam os devidos juros de mora, à taxa legal, contados a partir de 29.09.2006 e até efectivo e integral pagamento.

Nas duas decisões de 2005, o STJ entendeu que o Município E... tinha incumprido o contrato de doação celebrado com os pais dos Requerentes, razão pela qual condenou este Município à obrigação de restituição do terreno em causa (cfr. entendimento constante da decisão da 1ª Vara Cível de Lisboa, proferida em 2010.03.26: “*obrigação de restituição/indemnização a cargo do R.*”) o que, não sendo possível, verteu-se numa obrigação de indemnizar os entretanto herdeiros (Requerentes) pela diferença entre o valor do terreno “*se lhe tivesse sido dado o destino constante da escritura de doação (equipamento a executar pela Câmara ou a seu mando e execução do PRAD ou outro plano de realojamento de natureza social)*” e o “*valor que esse terreno passou a ter com o destino que, na realidade, lhe veio a ser dado (construção de edifício de luxo e de outros de construção e preço médio/alto)*” (cfr. a decisão de 2010.03.26, proferida pela 1ª Vara Cível de Lisboa).

Questão central é, portanto, a de apurar se a indemnização fixada pelo STJ decorre de danos emergentes ou, de maneira diversa, de lucros cessantes sofridos pelos Requerentes.

Esta *differentia specifica* é determinante no caso *sub judice* para efeitos de aplicação do CIRS.

O artigo 9.º, n.º 1, alínea b) do CIRS dispunha – e dispõe – o seguinte:

“Artigo 9.º

Rendimentos da categoria G

1 - Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

(...)

b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, excetuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se neste último caso como

tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão;”

Em síntese, são considerados incrementos patrimoniais - rendimentos da categoria G - as indemnizações que visem a reparação de (a) danos não patrimoniais; (b) danos emergentes não comprovados ou (c) lucros cessantes (considerando-se neste último caso as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão).

Resulta ainda da leitura deste preceito que as indemnizações que visem a reparação de danos emergentes comprovados não constituem incrementos patrimoniais pelo que não são consideradas como rendimentos da categoria G, nem tributados em sede de IRS (sublinhado nosso).

Cumprido, por isso, qualificar a indemnização *sub judice*, para apurar se foi atribuída para reparar danos emergentes comprovados ou, de outra forma, para compensar lucros cessantes.

Aqui chegados devemos proceder a um breve excuro teórico sobre a obrigação de indemnização e a natureza jurídica dos danos emergentes e dos lucros cessantes.

No acórdão do CAAD, referente ao processo nº 596/2017-T, procedeu-se à distinção entre danos emergentes e lucros cessantes nos seguintes termos:

“Observamos agora (...) à classificação que distingue o dano emergente e o lucro cessante.

“Na perspectiva da responsabilidade civil, cabe dizer-se, liminarmente, que dano ou prejuízo é toda a ofensa de bens ou interesses alheios protegidos pela ordem jurídica. Várias classificações procuram estabelecer as espécies e a natureza do dano. (...) Uma classificação muito divulgada consiste na que se faz a partir do dano emergente («damnum emergens») e do lucro cessante («lucro cessans»).

Atende-se à configuração do prejuízo realmente suportado. Deste modo: o dano emergente compreende a perda ou diminuição de valores já existentes no património

do lesado; e o lucro cessante refere-se aos benefícios que ele deixou de obter em consequência da lesão, ou seja, ao acréscimo patrimonial frustrado (art. 564.º, n.º 1).”.

Resulta daqui que, quer o dano emergente, quer o lucro cessante são tipos de dano (...)

A propósito destes dois conceitos, cita-se agora o Acórdão do Supremo Tribunal Justiça (STJ) n.º 04B3907 de 16.12.2004:

“3ª O conceito de lucros cessantes tem sido, ao longo dos anos, de tal modo analisado, dissecado e elaborado, que a Jurisprudência e a Doutrina, construíram opinião pacífica no sentido de corresponderem à frustração de ganhos e benefícios, ou ao não aumento do património (...) que, segundo o curso normal e provável da actividade, teriam sido obtidos, se não fosse o acto lesivo. No caso de comerciante ou industrial, a perda de ganhos corresponderia a receitas ou vendas que deixou de obter e à perda do "lucro líquido" que lhe proporcionaria tais receitas.

Conforme ensina o Prof. Galvão Teles, "Direito das Obrigações", 6ª ed., pág. 373, «Os danos emergentes traduzem-se numa desvalorização do património, os lucros cessantes numa sua não valorização. Se diminui o activo ou aumenta o passivo, há um dano emergente (damnum emergens); se deixa de aumentar o activo (...) ou de diminuir o passivo, há um lucro cessante (lucrum cessans). Ali dá-se uma perda, aqui a frustração de um ganho.»

A distinção entre danos emergentes e lucros cessantes foi igualmente operada, sinteticamente, no acórdão do STJ n.º 397/03.0GEBNV.S1, proferido em 25/11/2009 (disponível em www.dgsi.pt) nos moldes que aqui se transcrevem:

"Enquanto os danos emergentes consistem numa forma de diminuição do património já existente, consubstanciando prejuízo causado nos bens ou nos direitos já existentes na titularidade do lesado à data da lesão, os lucros cessantes consistem numa forma de não aumento do património já existente, isto é, os benefícios que o lesado deixou de obter por causa do facto, mas a que não tinha direito à data da lesão."

Sublinhe-se este último entendimento do STJ, de 2009, de harmonia com o qual lucros cessantes consideram “*os benefícios que o lesado deixou de obter por causa do facto, mas a que não tinha direito à data da lesão.*”

Feita esta exposição, a interrogação persiste: no caso *sub judice*, a indemnização foi atribuída para reparar danos emergentes comprovados ou destina-se a compensar lucros cessantes?

De harmonia com os factos dados como provados, os Requerentes, face ao incumprimento da cláusula modal pelo Município E..., tinham direito à restituição do terreno em apreço com a finalidade que este tinha originariamente. A limitação da finalidade do terreno apenas ocorreria em virtude da execução do contrato de doação celebrado com o Município E... (*rectius* da cláusula modal).

Sucedo que este contrato de doação foi incumprido pelo Município E... .

Consequentemente, os Requerentes teriam direito à restituição do terreno, agora sem a específica finalidade (social) que resultava da cláusula modal.

Dito de outra forma, os Requerentes tinham direito aos benefícios (o valor do terreno) à data da lesão (que resultou do incumprimento do contrato de doação).

Nas decisões proferidas pelo STJ em 2005 e em 2018 nunca esteve em causa a atribuição, aos Requerentes, de benefícios a que estes (na qualidade de herdeiros) não tivessem direito à data da lesão.

A indemnização conferida aos Requerentes não pode, por conseguinte, considerar-se como resultante de lucros cessantes.

Na verdade, a qualificação da indemnização como derivada de lucros cessantes não permitiria colocar novamente os Requerentes, enquanto titulares do direito ou crédito indemnizatório, na situação patrimonial que existiria se não se tivesse verificado o incumprimento do contrato de doação, i.e. se o Município E... tivesse restituído os terrenos *sub judice*.

Não pode, por isso, deixar de se concluir que a indemnização conferida visou colmatar danos emergentes devidamente comprovados.

Os montantes indemnizatórios fixados nos acórdãos do STJ, de 2005.09.22, de 2005.11.03, de 2018.05.24 e de 2018.07.12, a título de capital e juros, assumiram natureza compensatória e constituíram um valor de substituição, fixado de acordo com a teoria da diferença.

Os referidos montantes visaram o ressarcimento do dano patrimonial³ suportado pelos Requerentes em consequência do incumprimento de obrigações contratuais, imputáveis ao Município E..., tendo em vista a reconstituição da situação hipotética actual dos proprietários dos terrenos doados.

Tratam-se, em rigor, de danos emergentes que foram devidamente comprovados através da decisão judicial de liquidação da indemnização.

Está assim em causa uma dívida de valor (como, aliás, consta a páginas 42 do acórdão do STJ de 24.05.2018 (e de 12.07.2018) junto aos autos).

É comumente aceite pela doutrina e pela jurisprudência nacional que constituem dívidas de valor:

- (i) A obrigação de indemnização;
- (ii) A obrigação de restituir fundada no enriquecimento sem causa⁴;
- (iii) A obrigação de restituir o valor da coisa como consequência da nulidade, anulação ou resolução e⁵;
- (iv) As situações previstas nos artigos 567.º; 2012.º e 2109., n.º 3 do Código Civil⁶;

Estas situações não estão sujeitas ao princípio nominalista, consagrado no artigo 550.º do Código Civil, uma vez que, tratando-se de dívidas de valor convertidas em dinheiro, deve ser

³ Na expressão do acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 2014.09.16, proc. 597/11.0TBTVN.C1, disponível in www.dgsi.pt, no pagamento de danos emergentes pode estar em causa o ressarcimento do dano patrimonial suportado pelos titulares do crédito indemnizatório, a reintegração de um património ou a substituição de um bem que nele preexistia.

⁴ Assim, cfr., *inter alia*, o acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 2014.04.29, proc. 2464/07.2TBGDM.P1; o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 2011.01.18, proc. 3149/06.2TBCSC.L1-7 e os acórdãos do STJ de 1997.01.09, proc. 96B538; de 1995.04.26, proc. 086666 e de 1992.02.13, proc. 080924, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

⁵ Cfr. os artigos 289.º e 433.º do Código Civil.

⁶ Neste sentido, v. PAULO MOTA PINTO, *Interesse Contratual Negativo e Interesse Contratual Positivo*, Vol. II, Almedina, Coimbra, pp. 1000-1001.

atribuído ao credor o respectivo valor actualizado, sob pena de nunca ser reconstituída a situação hipotética actual.⁷

Sabe-se que o Código do IRS tributa o acréscimo patrimonial da pessoa (“rendimento-acréscimo”).

Ora as quantias auferidas a título de indemnização por danos emergentes comprovados destinam-se a repor um decréscimo do património, não havendo qualquer acréscimo mas apenas a reposição da situação patrimonial inicial pelo que não há lugar a tributação se os danos emergentes estiverem devidamente comprovados, como sucede *in casu*.

Este entendimento encontra suporte na doutrina. Assim, Casalta Nabais defende um entendimento exigente do princípio da capacidade contributiva como limite constitucional à tributação pelo legislador de certas indemnizações (como as que resultam de danos emergentes comprovados), quando escreve: «[...] testável face ao princípio da capacidade contributiva como base do princípio da igualdade fiscal, será ainda a tributação a título de rendimento das indemnizações por cessação do contrato de trabalho. Com efeito, o respeito do princípio em análise implica que tais indemnizações apenas sejam tributáveis se e na medida em que constituam rendimentos (acréscimos patrimoniais), ou seja, se e na medida em que constituam indemnizações por lucros cessantes e nunca quando se configurem apenas como indemnizações por danos emergentes, já que, nesta última hipótese, deparar-nos-emos com um imposto sobre o património disfarçado de imposto sobre o rendimento cuja legitimidade é mais que discutível até pelo facto de ele abranger apenas o aumento nominal dos patrimónios que tenham sido alvo de uma anterior diminuição através de actuações causadoras de danos».⁸ Mais tarde, o mesmo autor considerou que «o princípio da capacidade contributiva reclama um conceito amplo de rendimento, que abranja a generalidade dos acréscimos patrimoniais, o que implica para o legislador, de um lado e em termos negativos, a interdição de incluir no rendimento

⁷ Cfr., *inter alia*, os pareceres do Senhor Professor ANTÓNIO PINTO MONTEIRO juntos aos autos; ANTÓNIO PINTO MONTEIRO, Dívidas de Valor, in RLJ, ano 141º, pp. 92, 96 e 98; ANTÓNIO PINTO MONTEIRO, Inflação e Direito Civil, in Boletim da Faculdade de Direito – Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António de Arruda Ferrer Correia, Vol. II, Coimbra, 1989, pp. 871 e segs.; ANTUNES VARELA, Das Obrigações em Geral, Vol. I, 8ª edição, pp. 871 e segs.; ALMEIDA COSTA, Direito das Obrigações, 10ª edição, pp. 735 e segs..

⁸ Assim, cfr. Contratos Fiscais - Reflexões Acerca da sua Admissibilidade, Coimbra, 1994, p. 288.

*falsos acréscimos patrimoniais, como são as indemnizações ressarcitórias ou a indemnização por danos emergentes (dirigidas exclusivamente à reposição patrimonial), e, de outro e em termos positivos, a exigência de adopção do conceito de rendimento-acréscimo, o qual apenas deve ceder quando razões de praticabilidade ou exigências de outros princípios constitucionais assim o imponham».*⁹

O pagamento, aos Requerentes, de juros de mora constitui o cumprimento de uma dívida de valor, sujeita como tal aos princípios da reparação integral dos danos do lesado e da reconstituição da situação patrimonial deste, não integrando qualquer acréscimo patrimonial.

As quantias devidas pelo Município E... aos Requerentes a título de indemnização, actualizadas até 2006.09.20, e juros de mora, a partir dessa data, com natureza assumidamente compensatória, determinadas judicialmente têm por objecto originário danos que, só posteriormente, foram traduzidos em expressão monetária.

É, por conseguinte, inquestionável que “*o montante dos juros não poderá deixar de ser perspectivado ainda como a expressão monetária da indemnização*”.¹⁰

Está em causa, reitero-se, o pagamento de indemnizações decorrentes de danos emergentes comprovados judicialmente, bem como os respectivos juros de mora.

Como tal, estas quantias (que incluem o valor da indemnização e os juros de mora) não estão abrangidas pelo disposto no artigo 9.º, n.º 1, alínea b) do CIRS porquanto não se tratam de indemnizações que visam a reparação de danos não patrimoniais resultantes de *danos emergentes não comprovados* ou de *lucros cessantes*.

⁹ In O Dever Fundamental de Pagar Impostos Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Coimbra, 1998, p. 520.

Para uma análise detalhada da doutrina e jurisprudência constitucional portuguesa e italiana sobre a exclusão da tributação de indemnizações por danos emergentes comprovados, cfr., por todos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 308/2001, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

¹⁰ Assim, cfr. os acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 154/2004; 170/2003;453/97, todos disponíveis in www.tribunalconstitucional.pt. Cfr. ainda os acórdãos do STA de 2005.02.02, proc. 371/04; de 2000.05.03, proc. 22608, disponíveis em www.dgsi.pt).

Em rigor, não há, para efeitos da eventual tributação *in casu*, diferença material, económica ou fiscalmente relevante entre os valores pagos a título de indemnização por danos emergentes comprovados e os juros (de mora) com natureza compensatória.

Situações semelhantes – em que esteve em causa o pagamento de indemnizações por danos emergentes judicialmente comprovados e respectivos juros de mora – foram consideradas como não sendo tributáveis em sede de IRS, uma vez que tinham natureza compensatória.

Atente-se, exemplificativamente, na jurisprudência que se segue:

- a) Na decisão do CAAD de 2012.08.10, no proc. 42/2012-T, entendeu-se a noção de juros de mora nos seguintes termos:

“(...) os juros de mora, cuja fonte é, justamente, o não cumprimento, em tempo, da obrigação de capital já devida e, por isso, representam a retribuição deste capital ou, se se quiser, a indemnização pelo atraso no cumprimento”, correspondendo a “juros compensativos ou compensatórios””.

- b) No acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 2018.10.11, proc. 9902/17.4T8LSB-A.L1-6, concluiu-se a seguinte relativamente à tributação de juros de mora:

“Os juros moratórios decorrentes de obrigação de indemnização por facto ilícito e fixados em decisão judicial têm natureza compensatória, fazendo também parte integrante do capital, logo, não estão os mesmos sujeitos à incidência de IRS, sendo-lhes inaplicável o preceituado no artigo 5º, nº 2, alínea g) do CIRS.”

- c) No acórdão do STA de 2008.30.04, proc. 067/08, afirmou-se, também relativamente à (não-)tributação de juros de mora:

“Os juros de mora não são tributáveis em sede IRS quando forem atribuídos no âmbito de uma indemnização devida por responsabilidade civil extracontratual e na medida em que se destinem a compensar os danos decorrentes da desvalorização monetária ocorrida entre o surgimento da lesão e o efectivo ressarcimento desta.”

- d) No acórdão do STJ de 2004.03.09, proc. 03B4269, concluiu-se, ainda sobre a (não-)tributação de juros de mora:

“(...) sem prejuízo, nesse âmbito, da regra in illiquidis non fit mora estabelecida na 1ª parte do nº3º do art.805º C.Civ., a 2ª parte desse dispositivo, aditada pelo DL 262/ 83, de 16/6, veio estabelecer uma forma de actualização da indemnização fundada nessa forma de responsabilidade civil, de modo a manter íntegra a indemnização a que o lesado tivesse direito.

Assim criado um termo inicial específico para a mora no domínio da responsabilidade civil extracontratual, o facto de a lei se lhes referir como moratórios não deve fazer esquecer a verdadeira função - compensatória - desses juros, que constituem, afinal, ainda, uma - ou fazem parte da - indemnização devida.

Não pode tributar-se, como se de acréscimo patrimonial se tratasse, o que, afinal, não passa de compensação pela perduração da situação infortunistica, resultante da falta de atribuição atempada da competente indemnização.”

- e) Também o Tribunal Constitucional pronunciou-se sobre os juros de mora no acórdão n.º 170/2003 (disponível em www.tribunalconstitucional.pt), concluindo que:

“(...) se em causa estiver um caso em que para se alcançar a expressão monetária da indemnização se não teve em conta aquilo que alguns designam por «correção monetária», limitando-se, pois, tal expressão monetária à reconstituição da situação que seria a detida pelo lesado caso o evento lesivo não tivesse ocorrido, acrescendo, ao assim definido quantum indemnizatório, a condenação do responsável nos juros devidos desde a citação, então é plausível entender-se que estes juros têm por finalidade fazer crescer àquele quantum o desvalor verificado em consequência da desvalorização.”

Resulta de todo o exposto que os juros de mora configuram-se como uma das consequências patrimoniais do incumprimento da obrigação principal, i.e. o pagamento de uma indemnização por danos emergentes comprovados.

A esta luz, o pagamento de uma indemnização por danos emergentes comprovados e, bem assim, os respectivos juros de mora, não devem ser – nem são - tributados em sede de IRS.

Na verdade, o ato tributário tem na base uma situação de facto concreta, prevista abstrata e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal.

As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objetivos.¹¹

Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “sine qua non” da fixação da matéria tributável e da liquidação efetuada.¹²

Por conseguinte não havendo facto tributário, causa ou base legal ou verificando-se a falta de elementos essenciais ou a causa jurídica a que a constituição ou manutenção da obrigação tributária possa ser atribuída, não pode haver acto tributário.

O que sucede nos presentes autos.

O Município E... não podia proceder à retenção na fonte em sede de IRS das quantias *sub judice*, nomeadamente para efeitos do disposto no artigo 71.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, uma vez que não havia facto tributário. Isto porque os juros de mora *sub judice* não estavam sujeitos a qualquer norma de incidência real prevista no CIRS porquanto a indemnização principal conferida aos Requerentes também não estava.

Não tendo sido demonstrada, nem provada, a verificação dos pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade da tributação em causa e não se verificando o respectivo facto tributário, os actos de retenção na fonte *sub judice* são ilegais, devendo, nesta sequência, ser

¹¹ Neste sentido cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 324; NUNO DE SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal, II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 1996, p. 57; A. JOSÉ DE SOUSA e J. DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário anotado e comentado*, 3ª. edição, 1997, p. 269.

¹² Assim, cfr. acórdãos do TCASul, 2ª. Secção, 26/2/2013, proc.5713/12 e 2ª. Secção, 12/12/2013, proc.7073/13.

anulados os despachos de indeferimento das respectivas reclamações, proferidos pela Exma Senhora Chefe do Serviço de Finanças de ..., de 2019.01.31, que os manteve na ordem jurídica.

Por fim, refira-se que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou, em qualquer caso, cuja apreciação seria inútil – cfr. artigo 608.º do Código do Processo Civil, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Termos em que, julga-se procedente o pedido devendo, conseqüentemente, ser restituídas aos Requerentes as quantias indevidamente retidas.

VI. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar a ilegalidade dos actos de retenção na fonte praticados pelo Município E... relativamente aos valores indemnizatórios pagos a cada um dos Requerentes nos montantes parcelares de € 2.133.746,55 (dois milhões cento e trinta e três mil setecentos e quarenta e seis euros e cinquenta e cinco cêntimos), num total de € 8.534.986,20 (oito milhões quinhentos e trinta e quatro mil novecentos e oitenta e seis euros e vinte cêntimos) e, nesta sequência, anular os despachos de indeferimento das respectivas reclamações, proferidos pela Exma Senhora Chefe do Serviço de Finanças de ..., de 2019.01.31, que os manteve na ordem jurídica.
- c) Condenar a Requerida AT a restituir aos Requerentes o valor de imposto retido descrito na alínea anterior, com todas as consequências legais;
- d) Condenar a Requerida AT nas custas do processo, abaixo fixadas.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 8.534.986,20 (oito milhões quinhentos e trinta e quatro mil novecentos e oitenta e seis euros e vinte cêntimos).

VIII. CUSTAS

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 106.182,00 (cento e seis mil cento e oitenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida AT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2020

Os Árbitros

(Fernanda Maças)

(Nuno Cunha Rodrigues)

(Cristina Aragão Seia)