

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 803/2019-T

Tema: IRS – Mais-valias; Expropriação por Utilidade Pública.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

I - A incidência seletiva e restritiva das mais-valias tributáveis em sede de IRS, na Categoria G, limita-se às situações elencadas no n.º 1 do artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

II – Os ganhos eventualmente obtidos por expropriação por utilidade pública de bens imóveis não são passíveis de tributação em sede de IRS, em virtude de a respectiva relação jurídica não ser subsúmível ao conceito de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro **Alexandre Andrade**, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 19 de Fevereiro de 2020, decide no seguinte:

1. Relatório

A... (adiante designado apenas por Requerente), NIF ..., residente na ..., ...-... Évora, apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º

10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

No Pedido de Pronúncia Arbitral o Requerente diz que *tendo sido notificado, a 4 de Setembro de 2019, do indeferimento do procedimento de reclamação graciosa com o n.º ...2019..., contra a liquidação de IRS n.º 2018..., já paga pelo sujeito passivo, [...], vem [...], requerer **PRONÚNCIA ARBITRAL** [...].*

Completa o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...] *o Requerente lavrou em erro quando declarou a alienação da sua quota parte de 50% do Prédio pelo valor de realização de 73.362,65 €, induzido pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, porquanto, no exercício de 2017, não alienou qualquer imóvel muito menos o Prédio ou parte deste, tendo indevidamente pago imposto sobre o pretenso ganho dessa inexistente mais-valia [...]. Tendo em conta os factos descritos supra, o Requerente apresentou, no dia 28 de Dezembro de 2018, petição inicial no procedimento de reclamação graciosa no procedimento n.º ...2019..., solicitando a correção do erro acima descrito e a anulação da liquidação de IRS n.º 2018..., com fundamento em não ter sido realizada pelo Requerente, no ano de 2017, qualquer alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis ou afetação de bens imóveis do património pessoal ao património empresarial do mesmo que despoletassem qualquer norma de incidência em sede de IRS, nos termos dos artigo 9.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS. O procedimento de reclamação graciosa foi indeferido com fundamento em que a expropriação em causa se consumou no exercício de 2017 e que a extinção do direito de propriedade e a indemnização na sequência do procedimento de expropriação está sujeita a tributação em sede de IRS nos termos do artigo 10.º, n.ºs 1, alínea a) e n.º 3 do Código do IRS [...]. O Requerente não se conforma com esta decisão uma vez que, não só: i) o IRS não incide objetivamente sobre as indemnizações decorrentes de procedimentos de expropriação; como ii) mesmo que se considerasse que qualquer de incidência objetiva do imposto se encontra verificada, o que apenas por cautela de patrocínio se concebe, a tributação ocorreu, ou deveria ter ocorrido, nos anos correspondentes aos exercícios de 2002, 2003, 2013 e/ou 2014 [...].*

No Pedido de Pronúncia Arbitral, o Requerente, invoca, por um lado, ***Da não sujeição a IRS das indemnizações emergentes de expropriação por utilidade pública*** e, por outro, ***Da Caducidade do direito à liquidação***.

No Pedido de Pronúncia Arbitral o Requerente *conclui que, na medida em que seja reconhecido o erro imputável aos Serviços da AT na prolação da liquidação que está na origem dos presentes autos, o Requerente, terá direito ao pagamento de juros indemnizatórios, pelo que se peticiona a declaração de tal erro.*

No Pedido de Pronúncia Arbitral o Requerente requer, a final, ***Nestes termos, [...], deverá o ato de indeferimento do pedido de reclamação graciosa ser anulado e, conseqüentemente, ser a AT condenada a proceder ao reembolso do IRS indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.***

Na Resposta, a Requerida diz, *O presente pedido de pronúncia arbitral ataca a liquidação adicional de IRS, referente ao exercício de 2017, com o n.º 2018... e, bem, assim, o indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2019..., contra aquela deduzida. A matéria objeto dos autos é atinente à tributação em sede de IRS, na categoria G, da indemnização auferida em razão da expropriação por utilidade pública de terreno rústico adquirido por via sucessória. A questão que se coloca é, pois, a de saber se o valor auferido pelo A em resultado da alienação de prédio rústico, por via de expropriação, está sujeita a tributação em sede de IRS, bem como a data determinante para efeitos de tributação.*

Mais diz a Requerida na Resposta, *O cerne da argumentação do A centra-se na natureza alegadamente não translativa, mas antes, segundo sustenta, indemnizatória, do instituto da expropriação. Não lhe assiste razão, A putativa circunstância de estarmos perante uma indemnização, não exclui a possibilidade de incidência de imposto, em abstrato, dos montantes pagos à Requerente.*

Continua a Requerida na Resposta, *quanto à alegada caducidade, confira-se quanto dispõe a lei. Nos termos do n.º 3 do artigo 10.º do CIRS que “os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos”. Ora, apesar de todos os atos prévios e preparatórios respeitantes à expropriação terem ocorrido em momentos diferentes, conforme os documentos juntos pelo A, o momento relevante é o da escritura pública, que ocorreu em 2017-03-01, sendo esta a data que releva como momento da prática do ato tributado, in casu o acto traslativo da*

propriedade, e como tal, é esta a data em que se verifica a sujeição a imposto da mais-valia decorrente da expropriação.

Diz a Requerida na Resposta, pelo que, em face do exposto, e da letra e espírito da lei em vigor, bem andou a AT ao emitir a liquidação oficiosa aqui contestada. Quanto aos peticionados juros indemnizatórios, os mesmos não são devidos. [...]. Ora, inexistindo “in casu”, como inexistente, erro imputável aos serviços, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios. [...]. Impugna-se, por infundado, todo o aduzido no pedido de pronúncia arbitral que contrarie todo o exposto devendo decidir-se a final que os atos impugnados não padecem de qualquer vício.

Pede, a final, a Requerida, na Resposta, o seguinte: Nestes termos, nos mais de direito, [...]: Devem ser julgados totalmente improcedentes os pedidos e, conseqüentemente, absolvida a Requerida. Tudo com as devidas e legais conseqüências.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 29 de Novembro de 2019 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 20 de Janeiro de 2020, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 19 de Fevereiro de 2020.

Em 20 de Fevereiro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Tendo sido constituído o Tribunal Arbitral, notifique-se, nos termos do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta,*

aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Em 24 de Março de 2020 a Requerida apresentou Resposta e Processo Administrativo.

Em 31 de Março de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *O Requerente apresentou o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. No Pedido de Pronúncia Arbitral o Requerente protestou juntar 2 (dois) documentos. **Notifique-se o Requerente** para, no prazo de 10 (dez) dias, juntar aos Autos, querendo, os 2 (dois) documentos que protestou juntar no Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerida apresentou a sua Resposta. Nenhuma das Partes requereu prova testemunhal. Para além da prova documental já junta (e protestada juntar pelo Requerente) e incorporada nos Autos, não está requerida, pelas Partes, a produção de prova adicional. **Não se vê utilidade em realizar a reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), pelo que, de harmonia com os princípios da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da Celeridade, da Simplificação e Informalidade Processuais (alínea c) do artigo 16.º, n.º 2 do artigo 19.º e n.º 2 do artigo 29.º, todos do RJAT), dispensa-se a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determina-se que o processo prossiga com alegações escritas facultativas, por um período de 10 (dez) dias, iniciando-se com a notificação do presente Despacho Arbitral o prazo para alegações do Requerente e com a notificação da apresentação das alegações do Requerente, ou com o final desse prazo, na falta de apresentação das mesmas, o prazo para alegações da Requerida. A decisão Arbitral será proferida até ao termo do prazo fixado no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT. Nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o Requerente deverá efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente, comunicando esse pagamento ao CAAD. Em nome do Princípio da Colaboração das Partes, solicita este Tribunal Arbitral Singular o envio das peças processuais em formato Word. **Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.*****

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de Facto

2.1 Factos Provados

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para a presente Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

- A. O Requerente adquiriu, em Dezembro de 1998, por via sucessória, uma quota parte de 50% de um prédio rústico de cultura arvense e horta com árvores de fruto com a área total de 2,5250 hectares, denominado “...”, localizado na Freguesia da ... e ... (extinta Freguesia da ...), Concelho de Évora, inscrito na matriz predial rústica daquela Freguesia sob o artigo ...º, da Secção E e descrito na Conservatória do Registo Predial de Évora sob o n.º .../... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- B. A 11 de Maio de 2001, a Assembleia Municipal de Évora, sob proposta da Câmara Municipal de Évora, deliberou, por maioria, declarar a utilidade pública da expropriação dos terrenos necessários à construção da variante à EN ... – Ramo ... (troço) –..., Ramo..., Via..., Ramo..., ligação entre a ... à EN ... (Ramo...) e as ... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- C. A Declaração de Utilidade Pública foi publicada no Diário de República, APÊNDICE n.º..., II Série, n.º..., de 10 Julho de 2001: **ASSEMBLEIA MUNICIPAL DE ÉVORA. Deliberação n.º .../2001 — AP.** — *Torna-se público, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do Código das Expropriações (Lei n.º 168/99, de 18 de Setembro), que, sob proposta da Câmara Municipal de Évora tomada em reunião do órgão datada de 22 de Novembro de 2000, a Assembleia Municipal de Évora, em sessão ordinária efectuada em 11 de Maio de 2001, deliberou, por maioria e em minuta, declarar a utilidade pública da expropriação dos terrenos necessários à construção da variante à EN ...— ramo ... (troço) — via de cintura, ramo ..., ligação entre a variante à EN ... (ramo ...) e as ..., bem como os terrenos circundantes destinados à execução de edificações, e ainda atribuir carácter de*

urgência, nos termos do artigo 15.º, n.ºs 1 e 2 do Código das Expropriações, à expropriação dos terrenos necessários para a construção da via em causa, e que constam no quadro e planta anexa. Esta deliberação foi tomada ao abrigo do disposto nos artigos 1.º, 12.º, 13.º, n.º 1, 14.º, n.º 2, e 15.º do Código das Expropriações. [...]. **Lista de prédios e proprietários abrangidos pela expropriação dos terrenos necessários à construção da variante EN ... — ramo ... (troço) — via de cintura, ramo ..., ligação entre a variante à EN ... (ramo ...) e as ..., bem como os terrenos circundantes destinados à execução de edificações:** *N. Nome do Prédio: Localização: Évora. Descrição predial: ..., ... Évora. Inscrição matricial: ..., secção E, ... proprietário: [...]. Área a expropriar: 17.636 m2 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).*

- D. De acordo com a Avaliação de acordo com o Código das Expropriações, o prédio identificado em A do 2.1. dos Factos Provados - prédio rústico denominado "...", localizado na Freguesia da ... e ... (extinta Freguesia da ...), Concelho de Évora, inscrito na matriz predial rústica daquela Freguesia sob o artigo ...º, da Secção E e descrito na Conservatória do Registo Predial de Évora sob o n.º .../... - tinha uma área total de 25.250 m2, sendo que a expropriação incidia sobre 18.869 m2, expropriação essa que correspondia a duas parcelas: a) uma parcela correspondente a 10.388 m2, destinada à execução de edificações (fração 1), expropriação sem carácter de urgência e b) uma parcela correspondente a 8.481 m2, em forma geométrica trapezoidal, destinada à construção de via (fração 2), expropriação com carácter de urgência (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- E. De acordo com a Avaliação de acordo com o Código das Expropriações, à parcela correspondente a 8.481 m2, em forma geométrica trapezoidal, destinada à construção de via (fração 2), expropriação com carácter de urgência, foi atribuído o valor de indemnização de 29.415.785\$00, equivalente a € 146.725,31 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).

- F. Apenas foi expropriada a parcela (fração 2) correspondente a 8.481 m² (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Alegações do Requerente e Processo Administrativo).
- G. O valor de € 146.725,31 foi dividido em partes iguais, tendo o Requerente recebido o montante de € 73.362,65, a título de indemnização pela expropriação (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Alegações do Requerente e Processo Administrativo).
- H. A Câmara Municipal de Évora procedeu ao pagamento do valor da competente indemnização por expropriação em 4 (quatro prestações): em Maio de 2012 (1.^a prestação), em Outubro de 2012 (2.^a prestação), em Dezembro de 2012 (3.^a prestação) e em Janeiro de 2013 (4.^a prestação), num total de € 73.362,65, o equivalente a 50% de € 146.725,31 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Alegações do Requerente).
- I. Em 1 de Março de 2017 foi outorgada no Cartório Notarial da Licenciada B... uma escritura de expropriação (n.º .../...), entre outros, do prédio inscrito na matriz rústica sob o artigo...º da Secção E da freguesia da ... (Extinta), sito no Concelho e Distrito de Évora, na qual foram outorgantes o Requerente, na qualidade de expropriado (na quota de 50%) e o Município de Évora, na qualidade de entidade expropriante (conforme Processo Administrativo).
- J. Na escritura de expropriação foi declarado o valor de indemnização de € 146.725,30, sendo € 73.362,65 (50%) para o Requerente, (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- K. Em 21 de Abril de 2018 o Requerente entregou a Declaração de IRS de 2017, a qual foi identificada pelo n.º..., sem entregar o anexo G. Da apresentação desta declaração foi emitida a liquidação de IRS com o n.º 2018..., com um valor de reembolso a favor do Requerente de € 1.632,00 (conforme Processo Administrativo).
- L. O Requerente foi notificado em 9 de Maio de 2018 da existência de uma irregularidade em sede de procedimento de “Gestão de Divergências”, com o código de análise IRS D39 para o ano de 2017, respeitante à alienação/ transmissão de imóveis comunicada pelos Notários através da Modelo 11, que não foi declarada

pelo contribuinte através do anexo G da declaração Modelo 3 (conforme Processo Administrativo).

- M. Em 13 de Junho de 2018 o Requerente entregou a Declaração (de IRS de 2017) de substituição, identificada pelo n.º..., onde declarou no anexo G a expropriação dos terrenos necessários à construção da variante à EN ...– Ramo ... (troco) – ..., Ramo ..., Ligação entre a variante à EN ... e as ..., declaração de utilidade pública que foi publicada na II Série, do Diário da Republica n.º ... de 10 de Julho de 2001, pelo valor € 73.362,65, em 2017-03 e a aquisição pelo valor de € 773,14, em 1998-12, do prédio rústico da freguesia ..., inscrito na matriz predial sob o artigo ...º, Secção E, na quota-parte de 50% (conforme Processo Administrativo).
- N. Da apresentação da Declaração de substituição identificada em M do 2.1. dos Factos Provados, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 15 de Junho de 2018, no valor de € 17.204,65, a pagar pelo Requerente (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- O. O Requerente procedeu ao pagamento do imposto, no valor de € 17.204,65 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Alegações do Requerente).
- P. O Requerente apresentou Reclamação Graciosa, à qual foi dado o n.º ...2019... (com a seguinte data da abertura do Procedimento: 2019-01-04), onde solicitou a anulação da liquidação de IRS n.º 2018 ... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- Q. Por comunicação datada de 31 de Julho de 2019, o Requerente foi notificado do Projeto de Decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa, para exercer, querendo, o direito de participação na decisão na modalidade de audiência prévia (conforme Processo Administrativo).
- R. Diz o Projeto de Decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa: [...]. *INFORMAÇÃO. Para os devidos efeitos, cumpre-me informar [...], o seguinte: 1. ATO RECLAMADO. 1.1. Em 2018-12-28, através de petição remetida ao Serviço de Finanças (SF) de Évora [...], veio o contribuinte A..., [...], deduzir reclamação graciosa [...], contra a liquidação de IRS do ano de 2017, identificada pelo n.º*

2018., datada de 2018-06-15, resultante da sua declaração de substituição n.º..., com o montante a pagar de € 17.204,65. [...]. 3. FACTOS. 3.1. Em cumprimento do disposto no artigo 123.º do CIRS recebe a AT comunicação por via eletrónica, através da declaração Modelo 11 apresentada pelos notários, que no dia 2017-03-01 foi outorgada no Cartório Notarial da Licenciada B... uma escritura (n.º .../...) de expropriação, na qual o ora reclamante figura como outorgante (na quota de ½) na qualidade de expropriado e o Município de Évora, NIPC [...] como 2.º outorgante na qualidade de entidade expropriante, dos prédios inscritos na matriz predial urbana sob os artigos ... e ... da freguesia da União das freguesias de ... e ... e do prédio inscrito na matriz rústica sob o artigo ... da Secção E da freguesia da ... (Extinta), todos sitos no Concelho e Distrito de Évora, pelo valor declarado de indemnização no montante de € 146.725,30. 3.2. No dia 2018-04-21 o SP procede à entrega da 1.ª Declaração de IRS de 2017 – 2.ª fase do ano de 2017, identificada pelo n.º..., que é liquidada no dia 2018-05-01 (liquidação n.º 2018...), sendo apurado um valor provisório de liquidação no montante de € 1.632,00 (Reembolso). 3.3. Nesse mesmo dia 2018-05-01 é detetada uma irregularidade em sede de procedimento de “Gestão de Divergências”, com o código de análise IRS D39 para o ano 2017, respeitante à alienação/ transmissão de imóveis comunicada pelos Notários à AT através da Modelo 11, que não foi declarada pelo contribuinte através do anexo G da sua declaração Modelo 3 supra referida em 3.2., sendo o SP notificado de tal facto através de ofício no dia 2018-05-09. Procedimento de divergência que acaba por ser findo com correções, por força da entrega do SP, no dia 2018-06-13, da declaração de substituição identificada pelo n.º..., com a incorporação do competente anexo G declarando a transmissão do imóvel identificado pelo artigo ... da Secção E da freguesia da ... (Extinta), pelo valor de € 73.362,65 (referente à sua quota parte de 50% no valor total da indemnização), mantendo inalterados todos os valores e campos anteriormente preenchidos em sede dos Anexos (A, B, F e H) aquando a submissão da sua 1.ª declaração Modelo 3 de IRS. 3.4. Na sequência do supra referenciado em 3.3. é cancelada definitivamente a liquidação provisória acima mencionada em 3.2. que despoletou

a divergência e, em consequência, em 2018-06-15, é efetuada a liquidação n.º 2018..., através da qual é apurado imposto a pagar no montante de € 17.204,65, com prazo limite de pagamento datado de 2018-08-31, que é agora colocada em crise através da presente reclamação graciosa, pelos motivos acima sintetizados no ponto 2.1..

4. APRECIACÃO. 4.1. *Em face do exposto, tendo por base a análise fatural supra referida, complementada pela devida observação da instrução desenvolvida pelo Serviço de Finanças de Évora em sede dos presentes autos e a inerente consulta das bases de dados da AT, é meu entendimento, salvaguardando sempre melhor opinião, que não assiste razão ao reclamante carecendo os fundamentos apresentados de sustentação legal que contrarie, quer o procedimento adotado pelos serviços no âmbito do procedimento de divergências melhor explanado no ponto 3.3., quer a sujeição em sede de IRS do ato notarial correspondente à escritura de expropriação identificada em 3.1., comunicado pelos notários através da declaração Modelo 11 [...], ou seja, não sofre de vício de violação de lei o imposto liquidado em sede de mais-valias nos termos do disposto no artigo 10.º, conjugado com as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 9.º, ambos do CIRS, não obstante, face aos argumentos oferecidos pelo peticionário, explanados no ponto 2 da presente, cumpra-me demonstrar a razão do sentido do presente projeto de decisão: Ora vejamos, Antes de mais, com vista a facilitar o melhor entendimento do enquadramento legal da tributação do ato praticado em sede de IRS, imposta reter o previsto no artigo 1.º do Código das Expropriações, [...], que nos diz “Os bens imóveis e os direitos a eles inerentes podem ser expropriados por causa de utilidade pública compreendida nas atribuições, fins ou objeto da entidade expropriante, mediante o pagamento contemporâneo de uma justa indemnização nos termos do presente Código”, ou seja, prescreve o legislador que a expropriação, quer amigável, quer litigiosa, implica a extinção do direito de propriedade sobre o imóvel em que recai e constitui um direito a favor de quem tem a seu cargo a prossecução do fim de utilidade pública que se teve em vista. Estatui ainda o legislador em sede de incidência de imposto (IRS), nomeadamente nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 9.º do CIRS, que constituem incrementos*

patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, respetivamente, as mais-valias, tal como se encontram definidas no artigo 10.º do mesmo CIRS, e as indemnizações que visam a reparação de danos não patrimoniais, com exceção das 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. Mais preceitua a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS que, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem designadamente da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, aí se englobando, não apenas a resultante de acordo de vontades entre as partes contratantes, como ainda a decorrente de decisão unilateralmente imposta, caso típico das expropriações. Por outro lado, diz-nos o n.º 3 do artigo 10.º do Código do IRS que “Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos”, pelo que se terá de considerar que a expropriação se consumou, conforme comunicado pelo cartório notarial através da competente Modelo 11, na data em que a escritura de expropriação foi outorgada, ou seja, no dia 2017-03-01. Logo, será essa a data que releva como “momento da prática do ato” e, como tal, é essa a data em que se verifica a sujeição a imposto da mais-valia decorrente da expropriação dos imóveis em sede de IRS, considerando-se como valor de realização o valor da indemnização, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do CIRS. Acresce dizer apenas que a aprovação [...] da declaração Modelo 11, visou dar cumprimento ao disposto no artigo 123.º do CIRS em sede de obrigações declarativas de várias entidades e profissionais, de entre as quais se encontram os notários, como competência para autenticar documentos particulares que titulem atos ou contratos sujeitos a registo predial ou que intervenham nas operações previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, ou seja, que sejam suscetíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS, [...]. Assim sendo, não se verificando na análise da prova documental ostentada nos autos, qualquer

documento legal probatório que contrarie a consumação e/ ou validade do ato notarial na data comunicada à AT, é meu entendimento, que não poderá proceder o ambicionado pelo contribuinte, sendo de manter como válida e correta a liquidação ora reclamada, sem prejuízo de poder o SP vir aos autos em sede de direito de audição, juntar documentação probatória que ateste a invalidade do ato notarial objeto da sujeição a IRS. 4.2. Face ao exposto, e de acordo com o entendimento supra explanado, salvaguardando sempre melhor opinião, proponho o indeferimento da presente reclamação graciosa, devendo o contribuinte ser notificado nos termos do artigo 60.º da LGT, para exercer o direito de audição. [...]. (conforme Processo Administrativo).

- S. Por comunicação datada de 29 de Agosto de 2019, o Requerente foi notificado da Decisão Final de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- T. Em 28 de Novembro de 2019 deu entrada o Pedido de Pronúncia Arbitral em causa nos presentes Autos Arbitrais (conforme informação no Sistema de Gestão Processual do CAAD).

2.2 Factos Não Provados

Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

2.3 Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral, incluindo o Processo Administrativo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos presentes Autos Arbitrais, consideraram-se provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

3. Matéria de Direito (fundamentação)

Na Resposta, a Requerida diz o seguinte: *O presente pedido de pronúncia arbitral ataca a liquidação adicional de IRS, referente ao exercício de 2017, com o n.º 2018... e, bem, assim, o indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2019..., contra aquela deduzida. A matéria objecto dos autos é atinente à tributação em sede de IRS, na categoria G, da indemnização auferida em razão da expropriação por utilidade pública de terreno rústico adquirido por via sucessória. A questão que se coloca é, pois, a de saber se o valor auferido pelo A em resultado da alienação de prédio rústico, por via de expropriação, está sujeita a tributação em sede de IRS¹, bem como a data determinante para efeitos de tributação.*

Diz o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral o seguinte: *O procedimento de reclamação graciosa foi indeferido com fundamento em que a expropriação em causa se consumou no exercício de 2017 e que a extinção do direito de propriedade e a indemnização na sequência do procedimento de expropriação está sujeita a tributação em sede de IRS² nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3 do Código do IRS [...]. O Requerente não se conforma com esta decisão uma vez que³, não só: i) o IRS não incide objetivamente sobre as indemnizações decorrentes de procedimentos de expropriação⁴; como ii) mesmo que se considerasse que qualquer de incidência objetiva do imposto se encontra verificada, o que*

¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

apenas por cautela de patrocínio se concebe, a tributação ocorreu, ou deveria ter ocorrido, nos anos correspondentes aos exercícios de 2002, 2003, 2013 e/ ou 2014 [...].

Considera este Tribunal Arbitral Singular que o *thema decidendum* essencial se reporta a saber se o valor recebido pelo Requerente resultante da expropriação por utilidade pública de um imóvel, no caso, de um prédio rústico (parte), está sujeito a tributação em sede de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS).

Vejamos,

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) (*Rendimentos da categoria G*), 1 - **Constituem incrementos patrimoniais**⁵, desde que não considerados rendimentos de outras categorias: **a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte**⁶.

Nos termos do artigo 10.º do CIRS (*Mais-valias*), 1 - **Constituem mais-valias os ganhos obtidos que**⁷, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, **resultem de**⁸: **a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis**⁹ [...]; [...]. 3 - **Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no n.º 1**¹⁰, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes: [...]. 4 - **O ganho sujeito a IRS é constituído**¹¹: a) **Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso**¹², **nos casos previstos nas alíneas a)**¹³, b) e c) **do n.º 1**¹⁴; [...].

Nos termos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 43.º do CIRS (*Mais-Valias*), 1 - *O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.* 2 - *O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por*

⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.

Nos termos do artigo 44.º do CIRS (Valor de realização), 1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: [...], b) No caso de expropriação, o valor da indemnização; [...].

Nos termos do artigo 1.º (Admissibilidade das expropriações) da Lei n.º 168/99 de 18 de Setembro, Lei que aprovou o Código das Expropriações, Os bens imóveis e os direitos a eles inerentes podem ser expropriados por causa de utilidade pública compreendida nas atribuições, fins ou objecto da entidade expropriante, mediante o pagamento contemporâneo de uma justa indemnização nos termos do presente Código.

Nos termos do n.º 1 do artigo 23.º (Justa indemnização) da Lei n.º 168/99 de 18 de Setembro, Lei que aprovou o Código das Expropriações, A justa indemnização não visa compensar o benefício alcançado pela entidade expropriante, mas ressarcir o prejuízo que para o expropriado advém da expropriação, correspondente ao valor real e corrente do bem de acordo com o seu destino efetivo ou possível numa utilização económica normal, à data da publicação da declaração de utilidade pública, tendo em consideração as circunstâncias e condições de facto existentes naquela data.

Continuemos,

Ensina PEDRO ELIAS DA COSTA in Guia das Expropriações por Utilidade Pública, 2003, Almedina, A propriedade privada constitui um dos princípios basilares do nosso Estado de Direito. A sua existência é essencial à liberdade e dignidade das pessoas, participando na satisfação das suas necessidades fundamentais e nas necessidades daqueles que estão a seu cargo. O direito de propriedade privada encontra-se expressamente consagrado na Constituição Portuguesa. Apesar de estar inserido no capítulo referente aos direitos e deveres económicos, tem-se entendido que é um direito fundamental de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias. Não se trata, porém, de um direito absoluto, pois é garantido apenas nos termos da Constituição, o que significa que a lei pode modelar o seu conteúdo e limites. [...]. Quando a lei estabelece regras que moldam o uso da propriedade sem, contudo, afetar a sua essência, não estamos perante uma expropriação, mas, apenas, perante a vinculação social da propriedade, não dando origem a qualquer indemnização. Só se pode falar em

expropriação, e, conseqüentemente, do direito a uma justa indemnização, quando se verifica uma violação do conteúdo essencial da propriedade privada, resultante da intervenção dos poderes públicos. A vinculação social da propriedade distingue-se, ainda, da expropriação, pelo facto de a primeira assumir um carácter genérico, ao contrário da segunda que revela uma incidência individual, implicando a imposição de um sacrifício especial a uma pessoa determinada. Quando as necessidades coletivas exigem a afetação de bens privados à realização de fins públicos, verifica-se um conflito entre o interesse coletivo e o interesse do proprietário em conservá-lo no seu património. A Constituição consagra, no n.º 2 do artigo 62.º, duas formas de resolução desse conflito, admitindo a possibilidade da requisição e da expropriação por utilidade pública. O instituto da expropriação vai, assim, solucionar um conflito entre o interesse público e um interesse privado, através da prevalência do primeiro sobre o segundo, estando, contudo, condicionado ao ressarcimento dos prejuízos causados ao expropriado.

Ensina ainda PEDRO ELIAS DA COSTA¹⁵, **Para se verificar uma expropriação não basta existir uma intenção**¹⁶. **É necessária a consumação**¹⁷ de um ataque ao conteúdo essencial (constitucional) de um direito de valor patrimonial.

Ora, no caso, (parte) do imóvel/ prédio rústico – parcela (fração 2) correspondente a 8.481 m² –, propriedade do Requerente (em 50%) foi efetivamente expropriada, tendo o Requerente efetivamente recebido uma indemnização pela expropriação.

Mais ensina PEDRO ELIAS DA COSTA¹⁸, Assim, no nosso entender, a expropriação deve ser definida como a execução, por via consensual ou judicial, do ato administrativo em que a Administração manifesta a vontade de, por causa de utilidade pública, adquirir certos bens, mediante o pagamento de justa indemnização. **Questão que tem sido alvo de discussão doutrinal é a qualificação da aquisição por expropriação**¹⁹. **Consideramos acertada a doutrina de Oliveira Ascensão, que defende**²⁰, por duas diferentes razões, **que a aquisição por**

¹⁵ In Guia das Expropriações por Utilidade Pública, 2003, Almedina.

¹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁸ In Guia das Expropriações por Utilidade Pública, 2003, Almedina.

¹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

expropriação é originária²¹. Primeiro, porque os direitos reais sobre os bens imóveis não são adquiridos de anteriores proprietários, mas independentemente deles (independência em termos subjetivos). Apesar de a expropriação poder ser consumada através de auto ou escritura de expropriação amigável, quando as partes não cheguem a acordo, será adjudicada judicialmente a propriedade do bem à entidade expropriante, não sendo necessária qualquer intervenção do proprietário. [...]. O segundo argumento aduzido por Oliveira Ascensão baseia-se na independência da posição da entidade expropriante face à do anterior titular dos direitos reais sobre o imóvel expropriado (independência em termos objetivos). Essa independência é manifesta no facto de a expropriação causar a extinção de todos os direitos, ónus ou encargos que incidem sobre o bem. **No momento da consumação da expropriação, em simultâneo, verifica-se a constituição de um novo direito na esfera jurídica do beneficiário da mesma**²².

Ensina JOSÉ OSVALDO GOMES in Expropriações por Utilidade Pública, Texto Editora, 1997, No seguimento de António Menezes Cordeiro, **entendemos que a expropriação implica**²³ **a extinção de direitos reais sobre imóveis, constituindo-se, concomitantemente, novos direitos na esfera jurídica do seu beneficiário**²⁴. Aqui reside, em nosso entender, o *punctum saliens* do conceito, pois a expropriação determina, por um lado, uma privação resultante de um ataque, uma ablação, amputação de um direito real sobre um imóvel determinado; por outro lado, **o beneficiário da expropriação adquire a título originário novos direitos reais sobre o imóvel**²⁵. A extinção do direito real e a sua aquisição são concomitantes, referindo a doutrina alemã que se verifica *simultaneamente* um momento *privativo* e um momento *expropriativo* do direito real sobre imóveis, *maxime* do direito de propriedade. Nesta conformidade, **não é correto afirmar-se que a expropriação implica a transmissão ou a transferência da propriedade ou dos direitos subjetivos constituídos sobre imóveis para a esfera jurídica do expropriante ou do beneficiário da expropriação**²⁶. Como demonstrou irrefutavelmente José de Oliveira Ascensão, a aquisição por expropriação é originária por duas razões principais: - *Os direitos reais sobre imóveis não são adquiridos de anteriores*

²¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁴ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*proprietários, mas independentemente deles; - A posição do expropriante é absolutamente independente da posição do anterior titular dos direitos reais sobre o imóvel expropriado. Os direitos reais sobre imóveis são adquiridos pelo expropriante independentemente dos anteriores proprietários, o que revela o caráter originário da aquisição. [...]. **A independência da posição do beneficiário da expropriação resulta, em primeira linha, da aquisição²⁷ ex novo²⁸ de direitos reais sobre imóveis, pois os anteriores direitos extinguiram-se²⁹**. Na verdade, a expropriação implica a extinção de todos os direitos, ónus, encargos e limitações dos bens imóveis expropriados. [...].*

Ensina ainda JOSÉ OSVALDO GOMES³⁰, *A extinção dos direitos reais sobre o prédio implica a constituição simultânea ou concomitante de novos direitos na titularidade do beneficiário da expropriação. **A aquisição de direitos reais sobre imóveis resultantes da expropriação é, conforme decorre do exposto, originária³¹** e não derivada. Na verdade, os objetivos da expropriação, o interesse público que visa prosseguir exigem que os bens imóveis sejam adquiridos sem os vícios de que padecia o anterior título, e sem quaisquer ónus, encargos ou limitações que os onerassem. Ora, como refere – e bem – Inocêncio Galvão Teles, na aquisição derivada, em qualquer das suas modalidades [...] -, “o direito do novo titular está condicionado pelo do antigo, quanto à sua existência, extensão e modalidades [...]”. **Os objetivos da expropriação não poderiam ser prosseguidos se ela envolvesse a transmissão ou aquisição derivada de direitos reais sobre imóveis, pois poderia ser posta em causa a prossecução do interesse público. Do exposto decorre que a expropriação determina uma aquisição originária desses direitos pelo beneficiário da expropriação³²**.*

Como ensina LUÍS A. CARVALHO FERNANDES *in* Teoria Geral do Direito Civil, Volume II, 2.^a Edição, 1996, Lex, *Esse fenómeno consiste na imputação da situação jurídica a uma certa pessoa. **Dito de outro modo, a aquisição consiste na entrada da situação jurídica na esfera de certa pessoa³³***. A análise do fenómeno da aquisição permite-nos apurar que ela

²⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁸ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁰ *In* Expropriações por Utilidade Pública, Texto Editora, 1997.

³¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

se verifica em duas circunstâncias fundamentalmente distintas, constituindo outras tantas modalidades: originária e derivada. Em determinados casos, o momento da atribuição do direito, por exemplo, a certa pessoa coincide com o da sua constituição. Acontece assim quando esse direito nunca tenha pertencido a outrem, pelo que se adquire sem ligação a qualquer situação jurídica anterior. Diz-se, neste caso, a aquisição originária. Não se pense, porém, que o direito tem de ser o primeiro a constituir-se sobre certo bem; pode ter havido outros direitos, que o tiveram por objeto mas se perderam para a vida jurídica; importante é aquele direito constituir-se **ex novo**, sem qualquer ligação com esses direitos anteriores ou sem dependência deles.

Interessa aqui dizer, porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral o que é referido no Acórdão do Supremo Tribunal de Administrativo, datado de 15 de Novembro de 1990, no Processo n.º 005769: I - **Os ganhos eventualmente obtidos mercê de expropriação por utilidade pública**³⁴ de terrenos para construção **não são passíveis de tributação em imposto de mais-valia**³⁵, **em virtude de a respectiva relação jurídica não ser subsúmível ao conceito de transmissão onerosa**³⁶ a que se referia o n.º 1 do art.º 1.º do Cod. Imp. Mais-Valias. II - **E isto quer se trate de expropriação amigável ou litigiosa**³⁷, uma vez que **em causa está**³⁸, em qualquer dos casos, **a aquisição originária da propriedade**³⁹.

Interessa também aqui dizer, porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral o que é referido no Acórdão da Relação de Coimbra, Acórdão datado de 30 de Junho de 2009, no Processo n.º 574/08.8TBCVL.C1: I – **A aquisição por expropriação (por utilidade pública) é uma aquisição originária**⁴⁰. II – **Por via dessa forma de aquisição expropriativa o beneficiário da expropriação adquire (na sua esfera jurídica) um direito (real) totalmente novo e independente do direito e da posição que sobre ele tinha o anterior proprietário**⁴¹. III – **Aquisição essa que ocorre simultaneamente ou concomitantemente com a extinção do direito real que o anterior proprietário tinha sobre o bem expropriado, num**

³⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

momento que coincide com a consumação da expropriação. IV – Com tal forma de aquisição e em tal momento, extingue-se não só o direito real do anterior proprietário sobre o bem expropriado, como todos os outros direitos (de natureza real ou outra), ónus e encargos que eventualmente incidam sobre esse mesmo bem (e ainda qualquer outra limitação ao fim público que desencadeou o processo expropriativo). [...].

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha o entendimento de que a expropriação por utilidade pública determina uma aquisição originária dos direitos por parte da entidade beneficiária da expropriação (por utilidade pública), i.e., no momento da consumação da expropriação (por utilidade pública), verifica-se a constituição de um novo direito na esfera jurídica da entidade expropriante.

Mais, este Tribunal Arbitral Singular acompanha o entendimento de JOSÉ OSVALDO GOMES quando este Autor diz que não é correto afirmar-se que a expropriação implica a transmissão ou a transferência da propriedade ou dos direitos subjetivos constituídos sobre imóveis para a esfera jurídica do expropriante ou do beneficiário da expropriação.

É entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que uma expropriação (por utilidade pública) não constitui uma alienação/ transmissão onerosa, mas sim, uma aquisição originária.

Mais ensina JOSÉ OSVALDO GOMES⁴², *Este posicionamento assume relevância não só no plano do direito civil, mas tem consequências importantes no domínio tributário. Com efeito, a transmissão onerosa de terreno para construção estava sujeita a imposto de mais-valias, por força do artigo 1.º, n.º 1 do Código do Imposto de Mais-Valias. Considerando que a expropriação amigável ou litigiosa consubstanciava uma aquisição originária da propriedade, a nossa jurisprudência entendia – e bem – que os ganhos eventualmente obtidos mercê da expropriação por utilidade pública de terrenos para construção não eram passíveis de tributação em imposto de mais-valia, em virtude da respetiva relação jurídica não ser subsumível ao conceito de transmissão onerosa⁴³ a que se referia o n.º 1 do artigo 1.º do Código citado.*

⁴² In Expropriações por Utilidade Pública, Texto Editora, 1997.

⁴³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

JOSÉ OSVALDO GOMES⁴⁴ desenvolve, A Lei n.º 106/88 de 17 de Setembro, que autorizou o Governo a aprovar os diplomas reguladores do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas (IRS) e [...], delimitou a incidência objetiva do IRS no tocante à matéria das mais-valias no seu artigo 4.º, consagrando na alínea g) do n.º 2 daquele dispositivo a seguinte definição: **g) Mais-valias: os ganhos resultantes de transmissão onerosa de bens imóveis ou [...]. Em primeiro lugar, cumpre registar que, relativamente ao facto constitutivo da obrigação tributária em sede de mais-valias, o artigo 4.º, n.º 2, alínea g) deixou de considerar essencial que a transmissão se referisse a terreno para construção, mantendo, no entanto, a exigência da sua transmissão onerosa**⁴⁵ [...]. Assim, por um lado, foi alargada a incidência do imposto, pois abrange agora a transmissão de quaisquer imóveis; por outro, tem de concluir-se⁴⁶, face ao sentido da lei de autorização em análise, que continua a revelar-se essencial que se trate de uma transmissão onerosa⁴⁷, em termos absolutamente idênticos aos apontados pela nossa doutrina e jurisprudência⁴⁸ relativamente ao citado artigo 1.º, n.º 1, § 1.º do CIMV. [...]. Na sequência da referida lei de autorização legislativa, o artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) veio a considerar como mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas ou de capitais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis. O ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição [...]. Por seu turno, o artigo 42.º do CIRS considera como valor de realização no caso de expropriação, o valor da indemnização [...]. Face aos artigos 10.º e 42.º do CIRS, a administração fiscal tem entendido que constituem mais-valias os ganhos obtidos, que⁴⁹ [...], resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, englobando-se no conceito de alienação não apenas a resultante de acordo de vontades entre as partes contratantes, como ainda a decorrente de decisão unilateralmente imposta, caso típico das expropriações⁵⁰ [...]. Em nosso entender, esta conclusão não resulta, nem pode resultar da norma de incidência em

⁴⁴ In Expropriações por Utilidade Pública, Texto Editora, 1997.

⁴⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

causa. Por um lado, **a expropriação não constitui uma alienação**⁵¹ (João de Castro Mendes defendia que o termo alienação é usado por vezes como sinónimo de transmissão, mas mais vulgarmente designa só a transmissão a título oneroso, [...] ⁵².) ou uma venda forçada, **mas consubstancia uma aquisição originária integrada num instituto de direito público**⁵³.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Mais,

Ensina Rui Duarte Morais *in* Sobre o IRS, 3.ª Edição, 2014, Almedina, *Como facilmente se constata da análise de tal norma (art.º 10.º, n.º 1), apenas são tributadas algumas mais-valias. Ou seja, contrariamente ao que acontece em outras categorias, o legislador não teve aqui o intuito de desenhar normas de incidência de forma esgotante: **apenas pretendeu tributar as mais-valias que expressamente enumerou**⁵⁴. [...]. Constituem mais-valias tributáveis os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis (art.º 10.º, n.º 1, al. a)). **Sobre o caso da expropriação (entendida como forma de aquisição originária insuscetível de gerar ganhos tributáveis nesta sede**⁵⁵, Armando Faria Menezes “A tributação em IRS das indemnizações emergentes da expropriação por utilidade pública de bens imóveis”.*

Ensina ARMANDO FARIA MENEZES *in* A Tributação em IRS das Indemnizações Emergentes da Expropriação por Utilidade Pública de Bens Imóveis, Revista Portuguesa de Contabilidade n.º 8, 4.º Trimestre de 2012⁵⁶, *As indemnizações emergentes da expropriação por utilidade pública de bens imóveis têm vindo a ser encaradas pela Administração Tributária como ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis a enquadrar na categoria “G” do CIRS para efeitos de tributação em sede deste imposto [cf. art.º 10.º, n.º 1 – alínea a) do CIRS]. **Porém, por definição, generalizadamente aceite pela doutrina e pela jurisprudência nacionais, a relação jurídica de expropriação por utilidade pública não comporta qualquer alienação ou transmissão onerosa**⁵⁷. **A entidade expropriante adquire originariamente os direitos expropriados, pelo que as indemnizações pagas pelas***

⁵¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵² Nota de rodapé n.º 72 *in* Expropriações por Utilidade Pública, Texto Editora, 1997.

⁵³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁶ “A Tributação em IRS das indemnizações emergentes da Expropriação por Utilidade Pública de Bens Imóveis” foi posteriormente publicado também pelo Informador Fiscal (em 2014).

⁵⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

entidades expropriantes não têm a natureza de “preço” de aquisição, mas sim de uma compensação pela perda do direito, assente na justa ponderação de interesses (do interesse público e do interesse do expropriado)⁵⁸. Carece, pois, de suporte legal a inclusão destas indemnizações no âmbito da incidência objectiva do CIRS⁵⁹, matéria que, como se sabe, não comporta integração analógica, por se encontrar abrangida pela reserva de lei da Assembleia da República (cf. art.º 11.º, n.º 4 da LGT e art.º 103.º, n.º 2 da CRP).

Interessa aqui destacar, porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, o que é referido no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, datado de 31 de Janeiro de 2012, no Processo n.º 5253/04.2TBVNG.P1.S1: *1. Nas expropriações por utilidade pública, só o critério do valor real do bem, em condições normais de mercado, assegura o princípio constitucional da justa indemnização. [...]. 2. A justa indemnização não se configura como uma verdadeira indemnização, pois não deriva do instituto da responsabilidade civil. Englobando a obrigação de indemnizar, por expropriação, apenas a compensação pela perda patrimonial suportada, tendo como finalidade a criação de uma nova situação patrimonial correspondente e de igual valor*⁶⁰; [...]; *5. A nossa lei acolhe a teoria da substituição no domínio da fixação da indemnização por expropriação, só sendo, assim, justa a indemnização que compense integralmente o dano suportado pelo expropriado*⁶¹; [...].

Ensina ainda ARMANDO FARIA MENEZES⁶², *A expropriação é, essencialmente, a relação ou situação jurídica administrativa pela qual o Estado, face à utilidade pública envolvente que considerou existir, decide a extinção do direito subjectivo da propriedade ou de outros direitos reais sobre determinados bens, assumindo a titularidade do domínio pleno mediante o pagamento de uma justa ou adequada indemnização. Em razão desta extinção de direitos constitui-se na esfera jurídica da entidade expropriante uma titularidade jurídica nova, independente das titularidades precedentes. Quer isto dizer que a aquisição por expropriação fundada em utilidade pública é uma aquisição originária, constitutiva e não translativa e ocorre simultaneamente ou concomitantemente com a extinção do direito do anterior titular*

⁵⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶² *In* A Tributação em IRS das indemnizações emergentes da Expropriação por Utilidade Pública de Bens Imóveis, Revista Portuguesa de Contabilidade n.º 8, 4.º Trimestre de 2012 e *in* Informador Fiscal, em 2014.

e a indemnização paga pelo expropriante configura uma compensação pela perda do direito e não um preço⁶³. **O facto de a expropriação poder concretizar-se de forma amigável, através de escritura pública, não retira à aquisição pela entidade expropriante a natureza de aquisição originária por via de um processo expropriativo**⁶⁴.

Mais ensina ARMANDO FARIA MENEZES⁶⁵, [...] o CIRS tributa a transmissão onerosa de imóveis [segundo a redacção usada no art.º 4.º, n.º 2 - alínea g) da Lei n.º 106/88] ou a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis [segundo a redacção usada no art.º 10.º, n.º 1 - alínea a) do CIRS], sendo irrelevante o uso de diferentes redacções, uma vez que significam o mesmo. Portanto, **um dos pressupostos da tributação das mais-valias imobiliárias em IRS consiste na transmissão/ alienação onerosa de direitos imobiliários**⁶⁶. E já era assim no âmbito do extinto CIMV. **Daqui resulta que se a expropriação por utilidade pública não comporta uma transmissão, antes uma aquisição originária, pela entidade expropriante, é mister que se diga que a expropriação por utilidade pública não preenche os pressupostos da incidência em IRS**⁶⁷. Está fora do campo do imposto. A esta mesma conclusão já haviam chegado os tribunais fiscais, a Procuradoria-Geral da República e a Administração Fiscal para justificar o afastamento da tributação em imposto de mais-valias as expropriações por utilidade pública de terrenos para construção [...]. **E, se o CIRS não inovou nesta matéria em relação ao CIMV, não há razão para não se manter em sede de IRS o mesmo entendimento que existia em sede de IMV**⁶⁸. [...]. Poderíamos, ainda, sustentar que a norma do art.º 44.º, n.º 1 – alínea b) do CIRS se refere às expropriações amigáveis, mas, como vimos acima, a expropriação amigável não perde a natureza de aquisição originária (não translativa), pelo que também não cabe na previsão do art.º 10.º, n.º 1 – alínea a) do CIRS, que apenas abrange as aquisições derivadas (translativas). [...]. Evidentemente que, se o legislador fiscal quiser sujeitar a IRS as indemnizações emergentes de processos de expropriação por

⁶³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁵ In A Tributação em IRS das indemnizações emergentes da Expropriação por Utilidade Pública de Bens Imóveis, Revista Portuguesa de Contabilidade n.º 8, 4.º Trimestre de 2012 e in Informador Fiscal, em 2014.

⁶⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

utilidade pública, terá de as incluir na previsão do art.º 10.º do CIRS, mediante a necessária alteração legislativa a levar a cabo pela Assembleia da República.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui a Decisão Arbitral no Processo (CAAD) n.º 291/2019-T, datada de 9 de Dezembro de 2019, onde a Decisão Arbitral diz o seguinte: [...] **1.11.** *A posição da Requerente, de harmonia com o disposto no pedido de constituição do Tribunal Arbitral, é, em síntese, a seguinte: [...].* **1.11.2.** *O entendimento subjacente à liquidação impugnada não é conforme à natureza jurídica do instituto da expropriação. Efetivamente, a expropriação não opera uma transmissão do direito de propriedade para a entidade beneficiária (não constitui uma aquisição derivada da propriedade), mas sim produz a extinção do direito real daquele e a constituição ex-novo de um direito real na titularidade desta*⁶⁹. **1.11.3.** *O artigo 44.º do Código do IRS inserido no capítulo II (determinação da matéria coletável) estipula que “para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se valor de realização: b) o caso de expropriação: o valor de indemnização”. Só que a possibilidade de aplicação de normas de determinação da matéria coletável pressupõe a existência de norma de incidência real que sujeite a tributação as situações a que aquelas se referem. Logo, as normas de determinação da matéria coletável não são, por definição normas de incidência não podem servir para alargar ou complementar aquelas. **1.11.4.** Não existe norma de incidência que preveja a tributação das mais-valias em caso de expropriação⁷⁰. Efetivamente a expropriação não cabe no conceito de “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis” constante da alínea b) do artigo 10.º do Código do IRS⁷¹ e muito menos no de “cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis” constante da alínea d) do referido normativo. Isto porque não existe qualquer conceito próprio para efeitos de IRS, de transmissão onerosa de bens imóveis. **1.11.5.** *A Requerente aceita que se estará perante uma lacuna involuntária do legislador, que não terá atentado no facto de a expropriação não ser subsumível ao conceito de transmissão onerosa de imóveis. Daí verificar-**

⁶⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

se, nos presentes autos arbitrais, a inexistência, por falta de norma de incidência, do facto tributário. **1.12.** A posição da Requerida, expressa na resposta, pode ser sintetizada no seguinte: [...]. **1.12.4.** Se o valor de realização constitui uma das variáveis que concorrem no cálculo da mais-valia, então a respetiva previsão só faz sentido, perante uma base de incidência que enquadre a expropriação dentro do âmbito de incidência das mais-valias. Ou seja, não é defensável a regra que antevêja o modo de cálculo de um valor de realização, sem qualquer correspondência a uma determinada mais-valia. Com efeito, a Requerida considera que não é controvertido que o conceito de mais-valia, pressupõe a transmissão/ ato translativo de um imóvel. Ora, a expropriação constitui, precisamente, segundo o Acórdão do TCAS n.º 02579/07, de 28-02-2018, a transferência do direito de propriedade a favor da entidade beneficiária. Deste modo, julgamos que não poderá ser sustentável um entendimento que afaste a tributação dos montantes recebidos a título de uma transmissão onerosa de um imóvel. [...].

2.1. Factos dados como provados. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos: [...]. **C)** A Requerente era dona e legítima proprietária do prédio urbano sito [...]; **D)** O prédio urbano identificado na alínea anterior foi atribuído à Requerente no âmbito do processo de inventário [...]; **E)** O prédio urbano identificado na alínea C) foi objeto de uma declaração de expropriação para materializar a obra da [...], passando a integrar o domínio público [...] do Estado [...]; **F)** Por escritura pública efetuada em 21-10-2016 no Cartório Notarial de [...] ... [...] foi pago à Requerente o montante total de [...] relativamente à expropriação referida na alínea anterior [...]; [...].

3. MATÉRIA DE DIREITO. 3.1. Questões decidendas. Importa começar por analisar as questões suscitadas pela Requerente sobre [...]. Depois, **a principal questão decidenda nos presentes autos diz respeito à alegada inexistência de norma de incidência real no Código do IRS que inclua, no âmbito da tributação das mais-valias, os ganhos resultantes da expropriação**⁷². Por fim, a Requerente faz o pedido de juros indemnizatórios. Cumpre apreciar. [...]. **3.3. Importa agora analisar a principal questão decidenda relativa à alegada inexistência de norma de incidência real no Código do IRS que inclua, no âmbito da tributação das mais-valias, os ganhos resultantes da expropriação**⁷³. **3.3.1.** Nos termos do

⁷² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

artigo 9.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS as mais-valias constituem incrementos patrimoniais integrando os rendimentos da categoria G. **3.3.2.** O artigo 10.º do Código do IRS procede à enumeração dos ganhos sujeitos a tributação como mais-valias nos seguintes termos: “**Artigo 10.º Mais-valias. 1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:** a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário; [...]. Com interesse para a decisão da causa, o Preâmbulo do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, no n.º 12, afirma o seguinte: “Houve que optar entre um enunciado taxativo das mais-valias tributáveis e uma definição genérica de ganhos de capital. A primeira solução, permitindo evitar dificuldades de aplicação e rupturas com o sistema actual, em que o imposto de mais-valias incide em situações tipificadas, foi considerada preferível, sem embargo de se inovar quanto ao âmbito de incidência”. Ao analisar a incidência das mais-valias XAVIER DE BASTO afirma “(...) **tributação é seletiva: não são tributáveis mais-valias que não sejam as previstas no elenco deste n.º 1 do artigo 10.º, que é, pois, um elenco exaustivo**⁷⁴.(...) **Só as mais-valias da lista exaustiva desse n.º 1 – repete-se – são tributáveis.** Em matéria de incidência fiscal, as mais-valias são um *numerus clausus*”. Na mesma linha, PAULA ROSADO PEREIRA salienta que **o artigo 10.º, n.º 1, cria uma incidência seletiva muito restritiva**⁷⁵ que resulta “(...) da opção legislativa pela consagração de um elenco restritivo de ganhos tributáveis como mais-valias na categoria G, face a um universo bastante mais amplo de ganhos potencialmente relevantes. Com efeito, o conjunto de bens ou direitos cuja transmissão onerosa gera mais-valias tributáveis, enquadráveis na categoria G de rendimentos é bastante limitado. Este poderia, em termos abstratos, ser definido de forma bastante mais ampla do que aquela que se encontra prevista no n.º 1 do artigo 10.º do CIRS. Contudo, razões de funcionamento e fiscalização do imposto tornam desadequada a atribuição de relevância fiscal a um conjunto muito alargado de situações suscetíveis de gerarem mais-valias tributáveis. A seleção dos tipos de bens e direitos previstos no artigo 10.º, n.º 1, do CIRS teve subjacentes critérios como a frequência da

⁷⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

situação, a respetiva expressão económica, a facilidade de controlo do facto gerador e a determinabilidade dos valores em causa. Houve, portanto, a preocupação de delinear a norma de incidência das mais-valias de forma a incluir apenas as situações de ganhos mais frequentes, em que os valores económicos envolvidos sejam relevantes e nas quais, simultaneamente, a verificação do facto gerador e a determinação do valor tributável sejam controláveis sem dificuldade pela AT. **Em função destes critérios, o CIRS atribui relevância, para efeitos da incidência da categoria G, principalmente às transmissões onerosas de bens imóveis**⁷⁶, transmissões de participações sociais e outros valores mobiliários, e também de propriedade intelectual ou industrial cujo transmitente não seja o seu titular originário”. Em suma, a incidência seletiva e restritiva constitui uma característica das mais-valias tributáveis na categoria G. **Estas limitam-se às situações taxativamente elencadas no artigo 10.º, n.º 1, do Código do IRS**⁷⁷. **Verifica-se que a indemnização por expropriação não consta, de forma expressa, do elenco dos ganhos sujeitos a tributação como mais-valias para efeitos do Código do IRS**⁷⁸. 3.3.3. **O primeiro facto gerador de mais-valias imobiliárias é a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, previsto na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do Código do IRS**⁷⁹, que abrange tanto o direito de propriedade como as figuras parcelares ou menores como o usufruto e o direito de superfície, e ainda o direito real de habitação periódica. **No Código do IRS não surge um conceito próprio de transmissão, pelo que adotamos o conceito, geralmente utilizado proveniente do direito civil, que consiste na alienação como a transmissão do direito de propriedade sobre um bem ou a constituição de um direito real que o onere**⁸⁰. **Interessa, pois, agora verificar se a expropriação pode ser reconduzida à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis**⁸¹. 3.3.4. O direito de propriedade está consagrado no artigo 62.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP). Nos termos do artigo 1305.º do Código Civil o proprietário goza de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei e com observância das restrições por ela impostas. Porém, o direito de propriedade não é absoluto e o n.º 2 do

⁷⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

referido preceito constitucional admite a sua limitação através da requisição e da expropriação por utilidade pública. O Código das Expropriações, aprovado pela Lei n.º 168/99, de 18 de setembro, na versão atualmente em vigor, prevê no artigo 1.º que “Os bens imóveis e os direitos a eles inerentes podem ser expropriados por causa de utilidade pública compreendida nas atribuições, fins ou objeto da entidade expropriante, mediante o pagamento contemporâneo de uma justa indemnização (...)”. A justa indemnização, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 23.º do referido Código, “(...) **não visa compensar o benefício alcançado pela entidade expropriante, mas ressarcir o prejuízo que para o expropriado advém da expropriação**⁸², correspondente ao valor real e corrente do bem de acordo com o seu destino efectivo ou possível numa utilização económica normal, à data da publicação da declaração de utilidade pública, tendo em consideração as circunstâncias e condições de facto existentes naquela data”. O recurso à expropriação só se justifica depois de esgotados os meios de aquisição pelo direito privado, salvo em casos de urgência ou outras situações particulares, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 11.º do Código das Expropriações. **3.3.5.** A expropriação é considerada como uma restrição ou limitação de direito público ao direito de propriedade. De acordo com o ensinamento de MARCELLO CAETANO, devido à conveniência do Estado de utilizar determinados imóveis para prosseguir um fim específico de utilidade pública a expropriação extingue os direitos subjetivos constituídos sobre eles imediata de um direito na esfera do expropriado. **Relativamente ao expropriado, a expropriação acarreta a extinção do seu direito de propriedade plena**⁸³. **Concomitantemente são constituídos novos direitos reais na esfera jurídica do beneficiário da expropriação**⁸⁴. Assim, **a expropriação não implica a transferência de direitos reais sobre imóveis, pois ela é a causa extintiva desses direitos**⁸⁵. Neste sentido, o Supremo Tribunal Administrativo teve ocasião de se pronunciar, por diversas vezes, na vigência do Código de Imposto de Mais-Valias, no sentido de que a relação jurídica da expropriação não é subsumível no conceito de transmissão onerosa. **Em face ao exposto, resulta que a expropriação não equivale a uma alienação onerosa do direito de propriedade, resultante do normal exercício do direito de o proprietário alienar o bem,**

⁸² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

mas antes numa privação forçada do direito de propriedade com a inerente extinção dos direitos reais sobre os imóveis⁸⁶. Nesse contexto o pagamento de uma indemnização ao expropriado não configura um preço de aquisição pelo bem, mas o ressarcimento do prejuízo criado pela expropriação⁸⁷. Em conclusão, o valor da indemnização por expropriação de utilidade pública não é passível de enquadramento na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do Código do IRS como ganho proveniente de uma alienação onerosa de direitos reais⁸⁸. 3.3.6.

A expropriação também não se integra nas situações previstas nas restantes alíneas do artigo 10.º do Código do IRS, a saber: alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários; alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico; cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis; operações relativas a instrumentos financeiros derivados; operações relativas a warrants autónomos; operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente; cessão onerosa de créditos, prestações acessórias e prestações suplementares. 3.3.7. Cumprе sublinhar que a incidência seletiva e restritiva das mais-valias tributáveis na categoria G, limita-se às situações elencadas no artigo 10.º, n.º 1, do Código do IRS, e não contempla expressamente a expropriação⁸⁹. Atendendo ao disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT e artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal. Acresce, ainda, que as normas de incidência dos tributos devem ser interpretadas nos seus exatos termos, sem o recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação, como de resto constitui jurisprudência corrente. 3.3.8. A expropriação vem expressamente referida no Código do IRS a propósito do valor de realização. Com relevo, também, para a situação sub judice, dispõe o artigo 44.º do Código do IRS: “**Artigo 44.º Valor de realização.** 1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: [...]; b) No caso de expropriação, o valor da indemnização; [...]”. O princípio da realização é estruturante na tributação das mais-valias, segundo XAVIER DE BASTO “(...) a

⁸⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

afetação origina incidência, mas não torna o imposto exigível, já que a exigibilidade do imposto é diferida para o momento ulterior transmissão desses bens, suspendendo-se a tributação, entretanto. O imposto só vai afinal tornar-se exigível quando a mais-valia dos bens afectos for efetivamente realizada”. Como resulta da alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º no caso de expropriação, para efeitos de determinação dos ganhos, o valor da realização será o valor da indemnização. **Só que o preceito não é uma norma de incidência tributária e visa apenas determinar a matéria tributável**⁹⁰, ou seja, **pressupõe que a expropriação esteja prevista na base de incidência das mais-valias**⁹¹. A Requerida afirma que se o valor de realização constitui uma das variáveis que concorrem no cálculo da mais-valia, **então a previsão só faz sentido, perante uma base de incidência que enquadre a expropriação dentro do âmbito de incidência das mais-valias**⁹² [...]. **Só que a incidência não se presume é necessário existir norma expressa que a contemple, o que não se verifica no caso dos presentes autos**⁹³. As normas de determinação da matéria coletável não servem para alargar o plano de incidência ou colmatar lacunas nas referidas normas de incidência. **Perante uma insuficiência manifesta na definição do plano de incidência da responsabilidade do legislador não cabe ao intérprete suprir a referida lacuna em benefício da Administração Fiscal, subvertendo todo o quadro de vinculação constitucional e legal em vigor nesta matéria**⁹⁴. **3.3.9. Pelo exposto, julgamos procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS n.º 2018...**, relativo ao ano de 2016, por enfermar de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, o que justifica a sua anulação. [...] **4. DECISÃO.** Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral: a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular o ato de liquidação de IRS n.º 2014..., relativo ao ano de 2016, com as devidas consequências legais; b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima determinados; c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Aqui chegados,

⁹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Entende este Tribunal Arbitral Singular, acompanhando a Decisão Arbitral no Processo n.º 291/2019-T, datada de 9 de Dezembro de 2019 (e acompanhando também a jurisprudência citada e os Autores referenciados), que *a expropriação não equivale a uma alienação onerosa do direito de propriedade* e que *o pagamento de uma indemnização ao expropriado não configura um preço de aquisição pelo bem, mas o ressarcimento do prejuízo criado pela expropriação*.

Conclui este Tribunal Arbitral Singular, acompanhando a Decisão Arbitral no Processo n.º 291/2019-T, datada de 9 de Dezembro de 2019, que *o valor da indemnização por expropriação de utilidade pública não é passível de enquadramento na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do Código do IRS como ganho proveniente de uma alienação onerosa de direitos reais*.

Pelo exposto,

Entende este Tribunal Arbitral Singular que a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 15 de Junho de 2018, no valor de € 17.204,65, referente ao exercício de 2017, sofre de vício de violação de lei, devendo, por isso, ser anulada. Este Tribunal Arbitral Singular entende igualmente que a Decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa n.º ...2019... (com data de abertura do procedimento de 2019-01-04) deve, pelos mesmos fundamentos, ser anulada.

Assim,

Este Tribunal Arbitral Singular julga procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelo Requerente, anulando, em consequência, a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 15 de Junho de 2018, no valor de € 17.204,65, referente ao exercício de 2017. Este Tribunal Arbitral Singular, anula, igualmente, a Decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa n.º ...2019... (com data de abertura do procedimento de 2019-01-04).

Nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, este Tribunal Arbitral Singular não está obrigado a apreciar todos os argumentos das Partes, quando a decisão esteja prejudicada pela solução dada, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de ilegalidade da liquidação, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para os autos.

4. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios

O Requerente formula pedido de restituição da quantia arrecadada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

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

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), *são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

Invoca novamente este Tribunal Arbitral Singular a Decisão Arbitral no Processo n.º 291/2019-T, datada de 9 de Dezembro de 2019, onde esta Decisão Arbitral refere o seguinte:

3.4. *A Requerente solicita também que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT. 3.4.1. Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios "quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido". Conforme decorre do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, o direito aos mencionados juros pode também ser reconhecido no processo arbitral. A existência de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável aos serviços da Administração Fiscal constitui a condição necessária para a atribuição dos juros indemnizatórios. **No presente caso, a Requerente comprovou o pagamento integral do ato de liquidação** [...].*

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Ficou provado que o Requerente efetuou o pagamento integral da liquidação, no valor de € 17.204,65.

Sendo de julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, concluiu-se pela existência de pagamento indevido e, conseqüentemente, **justifica-se a restituição da quantia paga em excesso pelo Requerente**, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Assim, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), **o Requerente tem direito aos juros indemnizatórios**, juros estes que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data

da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (n.º 4 e 5 do artigo 61.º do CPPT), à taxa referida no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

5. Decisão Arbitral

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Julgar procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral, declarando ilegal a Decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa n.º ...2019... (com data de abertura do procedimento de 2019-01-04) e a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 15 de Junho de 2018, no valor de € 17.204,65, referente ao exercício de 2017.
- b) Em consequência, anular a Decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa n.º ...2019... (com data de abertura do procedimento de 2019-01-04) e a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 15 de Junho de 2018, no valor de € 17.204,65, referente ao exercício de 2017.
- c) Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o valor de imposto indevidamente pago por este, no montante de € 17.204,65 (liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 15 de Junho de 2018), bem como, condenar a Requerida a proceder ao reembolso ao Requerente do montante de € 1.631,99 (reembolso devido ao Requerente, referente à liquidação de IRS da 1.ª declaração de IRS, relativa ao ano de 2017, por este entregue), tudo, num total de € 18.836,64, dando, assim, cumprimento à decisão ora proferida.
- d) Condenar a Requerida a pagar ao Requerente juros indemnizatórios à taxa legal, relativamente ao valor de imposto indevidamente pago, desde a data em que o Requerente efetuou o pagamento, até ao integral e efetivo pagamento do montante a restituir ao Requerente.
- e) Condenar a Requerida nas custas do processo, conforme ponto 7 (custas) da presente Decisão Arbitral.

6. Valor do processo

O Requerente indicou como valor do processo o montante de € 18.835,83, no entanto, da soma da liquidação de IRS impugnada (€ 17.204,65) e do reembolso (€ 1.631,99) solicitado

pelo Requerente (referente à 1.ª liquidação de IRS apresentada pelo Requerente), resulta o valor de € 18.836,64 (uma diferença de € 0,81).

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € **18.836,64**.

7. Custas

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 18.836,64, correspondente à importância cuja anulação o Requerente pretende (€ 17.204,65) acrescido do valor do reembolso devido ao Requerente (€ 1.631,99), referente à 1.ª liquidação de IRS (do ano de 2017) apresentada, e valor inicialmente indicado pelo Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Assim, o montante das custas fixado em € **1.224,00**, fica **a cargo da Requerida**.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Agosto de 2020

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,

(Alexandre Andrade)