

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 132/2022-T

Tema: IRS – Tributação de indemnização – Danos emergentes – Lucros cessantes - Artigos 5º, 9º/1/b), 10º, 42º e segs, do CIRS.

SUMÁRIO: I – A indemnização a que se refere o artigo 9º-1/b), do CIRS para ser tributada em IRS, deve ter como fim a reparação dos danos emergentes, comprovados judicialmente, sofridos pelo lesado e que claramente não constituam um *incremento patrimonial* nem revistam a natureza de *lucros cessantes* II – Resultando de uma decisão judicial transitada em julgado que a indemnização em dinheiro é “(...)correspondente à diferença entre o valor de terrenos (doados pelos lesados) se lhes 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 (...)”, essa indemnização o respetivo pagamento não fica sujeito a IRS nem consequentemente obriga a retenção na fonte por conta desse imposto, nos termos dos artigos 99º e 101º-a), do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (Presidente do Tribunal), Pedro Guerra Alves e Arlindo José Francisco (árbitros adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente tribunal arbitral, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º..., residente na Rua ..., ...-...º ...-... Lisboa e

B..., contribuinte n.º ..., residente na..., ..., ...-... Lisboa,

ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação da Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, vieram requerer a constituição de Tribunal Arbitral e formular pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade dos atos de retenção na fonte (IRS) realizados pelo Município C... (doravante C...), relativamente aos valores indemnizatórios pagos a cada uma das ora requerentes, nos montantes parcelares de € 2.692.713,10 (dois milhões seiscentos e noventa e dois mil e setecentos e treze euros e dez cêntimos) (Docs. 1 e 2, que juntaram), que não foram precedidos de recurso à via administrativa (v. art. 2º/a) da Portaria 112-A/2011), tendo sido apenas objecto de subsequentes reclamações, nos termos do art. 132º do CPPT (Doc. 3, que junta), e que foram indeferidas por despachos do Diretor Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, de 2021.12.02 (Docs. 4 e 5, juntos).

2 É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada somente por “Requerida”, “ATA” ou “AT”).

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

4 Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, Juiz José Poças Falcão, o Doutor Arlindo José Francisco e o Doutor Pedro Guerra Alves, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5 As partes, devidamente notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6 Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 17-5-2022.

7 Em execução do despacho proferido em 19-6-200, as requerentes responderam à matéria das exceções em 1-7-2022, tendo junto um documento (cópia da petição apresentada na ação de intimação para comportamento referida pela AT na Resposta.

8 Por despacho de 6-7-2022 foi dispensada a reunião com as partes prevista no artigo 18º, do RJAT e, declarada encerrada a fase instrutória do processo, foram ambas partes notificadas para apresentação de alegações finais, de facto e de direito, por escrito.

9 Ambas as partes apresentaram alegações.

10 Em 15-11-2022, as Requerentes juntaram aos autos cópia da decisão proferida no Proc do CAAD nº 131/2022-T, alegando identidade do quadros factual e jurídico, entre esse o processo e estes autos.

11 Considerando reunidos os respetivos pressuposto, o Tribunal decidiu, por despacho de 15-11-2022, prorrogar o prazo previsto no artigo 21º, do RJAT.

O Pedido e sua fundamentação

12 Pedem as Requerentes que o Tribunal declare ou decrete, “(...)a final, a nulidade ou anulação dos (mencionados) atos tributários impugnados, com base nas suas manifestas ilegalidades(...)”.

13 A fundamentar o pedido, alegam as Requerentes, em síntese, que (os “negritos” e sublinhados são das Requerentes):

- a) Os atos sob impugnação procederam à **tributação e retenção na fonte** de quantias pagas pelo C... às ora requerentes, em execução do decidido nos 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**, a título de compensação ou indemnização por **danos e prejuízos patrimoniais**, que, foram **judicialmente reconhecidos**, tendo sido suportados pelos pais das ora requerentes (**Docs. 1 e 2**, adiante juntos).

b) Tais atos são ilegais, considerando que:

- A **retenção na fonte** que incidiu sobre as quantias que o C... foi condenado a pagar às ora requerentes, 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** (v. **Docs. 20 e 30**), viola frontalmente o disposto nos arts. 103º e 104º da **CRP**, nos arts. 4º, 8º e 11º e segs. e 36º e segs. 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. 5º, 9º/1/b), 10º, 42º e segs. 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 das ora requerentes de forma absolutamente **injusta e desproporcionada** (v. arts. 8º/1 e 12º da **LGT**);

- O **art. 5º do DL 442-A/88, de 30 de Novembro**, e os **arts. 5º/2/g) e 9º/1/b)** do **CIRS**, com o alcance normativo que lhes foi atribuído nos atos 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 normativos **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**);

- Os citados normativos, com o sentido e alcance que lhes foi atribuído nos actos tributários *sub judice*, sempre violariam frontalmente os **princípios da repartição justa dos rendimentos**, bem como da **proporcionalidade** e da **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 **trinta anos**, que, posteriormente, foram tributados como **rendimentos**, o que não tem **qualquer razão, justificação ou fundamento** (v. arts. 103º, 104º e 204º da **CRP**);

- É manifesta a inexistência de **facto tributário**, **causa** e **base legal** dos atos 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; e douta **Decisão Arbitral** do CAAD, de **2020.01.23**, já **transitada em julgado** - Doc. 6, adiante junto), 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. 5º e 9º/1/b) do CIRS e nos arts. 562º e segs. do C. Civil;

- Os atos tributários **sub judice** não foram precedidos de **audiência e defesa** das ora requerentes sobre as **questões que foram efectivamente objecto de decisão**, *maxime* num caso em que (i) o C... invocou ter previamente consultado **apenas a AT** e (ii) não se verifica nem foi invocado qualquer evento ou situação que permita a **dispensa de audiência prévia das ora requerentes**, 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;

- 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;

- É 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**.

Sustentam as Requerentes o pedido no seguinte quadro essencial:

- Em **1983.11.18**, os Pais e antecessores das ora requerentes, D... e E... outorgaram com o Município C... (C...), escritura de doação do *“prédio descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob o número..., a folhas cinquenta e sete verso do Livro B-trinta e dois, constituído por terreno para construção com a*

área de quarenta e cinco mil setecentos e um metros e treze décimos quadrados, sito à ..., freguesia do ..., Lisboa, 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”

- O terreno doado pelos Pais das ora requerentes ao C...“(…)foi formado pela **anexação de três parcelas**, a primeira com a área de 20.760m², desanexada do prédio descrito sob o n.º **..., fls. 49v. do Livro B-9**, a segunda com a área de 20.241,13m², desanexada do prédio descrito sob o n.º **..., a fls. 49 do Livro B-9** e a terceira com a área de 4.700m², desanexada do prédio descrito sob o n.º **..., a fls 48v. do Livro B-9**”, como resulta da respectiva certidão do registo predial (...)”

- O prédio descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º **..., a fls. 49 do Livro B-9**, foi adquirido, em **1948.12.22**, pela Mãe das ora requerentes, D..., por **sucessão testamentária** da sua anterior proprietária, F..., falecida em **1948.12.22**, como resulta do respetivo testamento, aberto em **1949.12.22**

- O prédio descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º **..., a fls. 49v do Livro B-9**, foi adquirido pela Mãe das ora requerentes, D... por **escritura pública de doação** outorgada pelos seus Pais, em **1954.06.11**, no ... Cartório Notarial de Lisboa

- O prédio descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º **..., a fls. 48v. do Livro B-9**, foi adquirido pelos Pais das ora requerentes, E... e D..., por escritura pública de compra e venda celebrada, em **1958.03.28**, no ... Cartório Notarial de Lisboa;

- 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 das ora requerentes, propuseram, em **1997.05.14**, contra o C..., a ação declarativa de condenação que, sob o n.º .../97, correu termos na 1ª Secção, da 17ª Vara Cível de Lisboa, tendo peticionado a **anulação ou resolução da doação** realizada através da escritura pública outorgada, em **1983.11.18**;

- Os Tribunais Comuns julgaram improcedente a exceção de **incompetência absoluta** invocada pelo C... na sua contestação

- No acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de **2001.01.18**, decidiu-se:

*“Os AA pedem, nesta acção, **a anulação ou a resolução de um contrato de doação que outorgaram com o C...***

A anulação tem como causa de pedir o erro sobre os motivos (art. 252º do C. Civil); a resolução do contrato tem como causa de pedir a alteração da base negocial nos termos definidos no art. 437º do mesmo diploma.

***O que está em jogo, ao longo dos pedidos formulados (o principal e o subsidiário) e das causas de pedir que os sustentam, é tão-só um contrato de natureza exclusivamente civil e privado celebrado pelas partes** (a doação) e um conjunto de factos que enquadrarão o erro essencial dos doadores ou a modificação substancial da base do negócio.*

*Não há, aqui, qualquer acto de gestão pública do Município C...; **há apenas um contrato em que este Município se comportou como qualquer particular que é beneficiado, como donatário, por um negócio deste género.***

*O «**jus imperium**», o acto de autoridade que caracteriza a gestão pública está omissa na doação que os autos documentam.*

O que nos fica, ao invés, é um contrato de gestão privada, e que, como de direito privado, tem de ser apreciado e julgado.

Não há, por conseguinte, in casu, qualquer direito de reversão a analisar ou, sequer, a legalidade de qualquer operação de loteamento a verificar, e que estão totalmente ausentes no pedido e causa de pedir invocados”

- Por **requerimento conjunto** apresentado no referido processo judicial, em **2003.02.03**, as partes – pais das ora requerentes e C...- peticionaram a **alteração do pedido e da causa de pedir**, passando o **pedido** a ter a seguinte formulação:

“ Deve a presente acção ser julgada provada e procedente anulando-se ou, subsidiariamente, declarando-se resolvido ou incumprido definitivamente o contrato de doação (...) e, em consequência, ser o R. condenado a pagar aos AA a indenização correspondente ao valor actual do terreno doado, a liquidar em execução de sentença” (v. Doc. 16, adiante junto, que constitui fls. 380 do referido Proc. 447/97).

- Pelo referido requerimento conjunto, de **2003.02.03**, as partes peticionaram ainda “o cancelamento do registo da presente acção sobre os prédios descritos na ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob os n.º s .../..., .../..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... todos da freguesia do...”

- Por despacho, de **2003.02.04**, decidiu-se o seguinte:

*“Ao abrigo no disposto no art. 272º do C. P. Civil e face ao requerimento de fls. 374 a 380, subscrito por ambas as partes, **admite-se a alteração do pedido e da causa de pedir e ordena-se o cancelamento do registo da presente acção sobre os prédios descritos na ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob os números .../..., .../..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... todos da freguesia do ...**” (v. Doc. 17, adiante junto, que constitui fls. 398 do referido Proc. 447/97).*

- Por sentença da 17ª Vara Cível de Lisboa, de **2003.07.09**, foi julgada **procedente a ação declarativa de condenação** intentada pelos pais das ora requerentes contra o C..., considerando que estes doaram os terrenos identificados na escritura pública celebrada, em **1983.11.18** (v. Doc. 7, adiante junto), para **equipamento e realojamento de populações carenciadas** e o C... alienou-o para a construção de **edifícios de luxo e de padrão médio/alto**, em **venda livre**, condenando-se o Município a **indenizar os AA**, pagando-lhes a quantia correspondente ao **valor actual do terreno doado**, a liquidar em execução de sentença

- Pelo acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de **2004.10.07**, retificado pelo acórdão do mesmo Tribunal, de **2004.11.18**, foi confirmado o decidido na douta sentença da 17ª Vara Cível de Lisboa, de **2003.07.09**

- Pelo acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de **2005.09.22**, retificado pelo acórdão, de **2005.11.03**, transitados em julgado, após se concluir que o C... incumpriu o **contrato de doação** celebrado, em **1983.11.18**, foi decidido que, citando, “pele 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”

- No acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de **2005.09.22**, decidiu-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 801º do Código Civil, já que a do direito à resolução do contrato, também prevista na norma, está definitivamente precluída pelo facto de não ter ficado a constar do contrato, como exige o artigo 966º do mesmo Código”

- Em **2006.09.22**, os pais das ora requerentes deduziram **incidente de liquidação** da indemnização fixada no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de **2005.09.22**, retificado pelo acórdão de **2005.11.03**, como consta do processo que inicialmente correu termos pela (i) 1ª Secção, da 17ª Vara Cível de Lisboa, sob o n.º .../1997 e, posteriormente, pela (ii) 15ª Vara Cível Liquidatária de Lisboa, bem como (iii) sob o n.º

.../09...TVLSB, pela 1ª Secção da 1ª Vara Cível de Lisboa (v. n.º 11 dos FP, a fls. 10 do Doc. 6, adiante junto).

- Aí se decidiu que, citando, “*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)”*

- A referida sentença da 1ª Vara Cível de Lisboa, de **2010.03.26**, 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”*

- Pelo acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de **2011.06.30**, proferido no processo que, sob o n.º. .../09...TVLSB.L1, correu termos pela 2ª Secção, 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”, no acórdão liquidando, de 2005.09.22*

- O pai das ora requerentes faleceu, em **2015.09.10**, e a mãe, em **2015.11.15**

- Por sentenças do Tribunal Cível da Comarca de Lisboa, de **2015.11.02** e de **2016.04.15**, proferidas no Proc. .../09...TVLSB e já transitadas em julgado, as ora requerentes foram declaradas habilitadas, por falecimento de seus Pais;

- Em **2015.12.28**, foram apresentadas declarações **Modelo 1 de Imposto de Selo**, no Serviço de Finanças de Lisboa ..., indicando nos respetivos **Anexos I – Relação de Bens – 03** que as heranças dos falecidos Pais das ora requerentes, E..., com o NIF ... (anterior contribuinte n.º ...), e D..., com o NIF ... (anterior contribuinte n.º ...), são titulares do “*crédito litigioso peticionado em liquidação do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 22.9.2005*”

- Por sentença do Tribunal Cível da Comarca de Lisboa, de **2016.03.16**, 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: “(...) 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”

- Por acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de **2017.07.06**, foi decidido “*julgar improcedentes as apelações interpostas pelos autores e pelo réu, mantendo-se a sentença recorrida*”

- Pelo acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de **2018.05.24**, retificado pelo Acórdão do mesmo Tribunal, de **2018.07.12**, e **transitado em julgado**, foi fixado o “**crédito litigioso peticionado em liquidação do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 22.9.2005**”, nos seguintes termos:

“*Ponderando os valores que constam da matéria de facto provada (pontos 8 e 10) temos que o valor do prédio doado era em 18.11.1983, de 794.655,58 euros (actualizado a 29.09.2006, segundo os índices do INE, é de 3.821.619,66 Euros – este será o valor do prédio se lhe tivesse sido dado o destino constante da escritura de doação). O valor do prédio com o destino que efectivamente passou a ter era, em 31.05.1999 de € 55.758.000,00, valor este que actualizado a 20.09.2006, segundo os índices do INE, é de 69.099.513,02 Euros*”

- O acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de **2018.05.24**, retificado pelo acórdão do mesmo Tribunal, de **2018.07.12**, decidiu o seguinte:

*“Negar a revista do Recorrente/Réu **Município C...**;*

*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 **atualizada 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**”*

- Em **2018.09.03**, declarando ter previamente obtido **Informação Vinculativa** da AT relativamente aos tributos a reter na fonte, o C... procedeu ao pagamento da quantia de € **2.794.063,74**, já líquida de retenção, referente a “juros de mora” e a cada um dos requerentes, no total de **€ 8.534.986,20** (oito milhões, quinhentos e trinta e quatro mil novecentos e oitenta e seis euros e vinte cêntimos)

- O C... classificou as quantias a pagar às ora requerentes como incremento patrimonial, mais-valias e rendimentos de capitais, tendo procedido à **retenção na fonte** dos seguintes montantes, pagos a **cada uma das ora requerentes**:

a) € 7.620.523,39 - € 2.133.746,55 (relativo à retenção que incidiu sobre **juros**, que foram qualificados como **rendimentos de capitais** (v. art. 5º/2/g) do **CIRS**) = € **5.486.776,84**;

b) € 5.486.776,84 - **€ 2.692.713,10** (relativo à retenção que incidiu sobre a **indemnização**, que foi qualificada como **incremento patrimonial, mais-valias** (v. art. 9º/1/b) do **CIRS**) = € **2.794.063,74**

- Os referidos **atos de retenção** não foram precedidos de audição das ora requerentes, que também não tiveram qualquer intervenção no procedimento promovido pelo C..., que culminou com a emissão de informação vinculativa pela AT;

- Em **2019.04.12**, não se conformando com as referidas tributações, os contribuintes deduziram **impugnação** relativamente à retenção que incidiu sobre os **juros**, como

consta do processo que, sob o n.º 270/2019-T, correu termos neste CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa (v. Doc. 6, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido)

- As ora requerentes foram notificadas pelo Serviço de Finanças de que “**os rendimentos de incrementos patrimoniais são inferiores aos conhecidos**” e, invocando-se a verificação de **divergência** relativamente às declarações **Modelo 3 de IRS de 2018**, concedeu-lhes o prazo de **15 dias** para justificarem e regularizarem a referida situação (v. Doc. 31, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- Em **2019.06.24** e em **2019.06.26**, as ora requerentes apresentaram, nos Serviços de Finanças, resposta aos referidos **processos de divergência**, demonstrando que o **valor** pago pelo C..., a título de capital ou indemnização, **não estava sujeito a tributação**, tendo peticionado “a rápida regularização, por parte dos serviços, da divergência apresentada, **assim como a restituição do imposto indevidamente retido**” (v. Doc. 32, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- Pela **Decisão Arbitral** do CAAD, de **2020.01.23**, já **transitada em julgado**, foi julgada **totalmente procedente** a impugnação deduzida através do **processo n.º 270/2019-T**, que teve por objecto a **tributação dos juros de mora** (v. Doc. 6, adiante junto).

- Na fundamentação desta decisão arbitral, referiu-se:

- a) “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 patrimonial** suportado pelos Requerentes, em consequência do incumprimento de obrigações contratuais, imputáveis ao Município C..., 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” (v. fls. 22 do **Doc. 6**, adiante junto);

- b) “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” (v. fls. 23 do **Doc. 6**, adiante junto);
- c) “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” (v. fls. 26 do **Doc. 6**, adiante junto);
- d) “O C... 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. 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” (v. fls. 27 do **Doc. 6**, adiante junto).

- Esta **Decisão Arbitral** do CAAD, de **2020.01.23**, foi notificada às partes por **emails** datados, de **2020.01.24**, e transitou em julgado em **2020.02.26** (v. fls. 31 e segs. do **Doc. 6**, adiante junto).

- Em **2020.02.20**, a ATA informou as ora requerentes que, após “análise efetuada aos documentos/alegações apresentados relativamente à notificação da(s) divergência(s) identificada(s) na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2018 (...), encontram(-se) devidamente esclarecidas as questões submetidas a apreciação, pelo que se procederá de imediato ao encerramento do processo e consequente desbloqueio da sua declaração de IRS” (v. **Doc. 33**, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- Das **liquidações de IRS** relativas ao exercício de **2018**, notificadas às ora requerentes e desbloqueadas pela **ATA**, em **2020.02.20**, resulta que não se procedeu à liquidação de qualquer tributo sobre as quantias pagas pelo **C...**, em **2018.09.03**, omitindo-se qualquer referência, à quantia de **€ 2.692.713,10**, que foi retida a cada uma dos contribuintes (v. **Doc. 34**, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- Entre **2020.04.02** e **2020.04.08**, a **ATA** procedeu aos seguintes pagamentos e restituições a cada uma das ora requerentes:

a) **€ 2.133.746,55**, relativamente à **retenção de 28%** que havia sido ilegalmente aplicada aos **juros** pagos pelo **C...**, em **2018.09.03**;

b) **€ 99.379,98**, relativamente a **parte dos juros indemnizatórios** devidos, nos termos do citado acórdão do **CAAD**, de **2020.01.23**, por se ter realizado a sobredita **retenção ilegal** (v. **Doc. 35**, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- Por ofício da **ATA** (Direção de Finanças de Lisboa), de **2020.06.22**, as ora requerentes foram notificadas de que os *“reembolsos efetuados estão em conformidade com o requerido e decidido pelo Tribunal Arbitral”*, nada se referindo quanto à **restituição** dos valores de **€ 2.692.713,10**, relativos às **retenções** realizadas, em **2018.09.03**, sobre os valores pagos a título de **indemnização** ou **capital** (v. **Doc. 35**, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- Por requerimentos apresentados em **2019.06.24**, em **2019.06.26**, em **2020.06.03**, em **2020.08.20**, em **2020.12.14**, em **2021.02.09** e em **2021.06.23**, que aqui se dão por integralmente reproduzidos (v. **Docs. 3, 32 e 36 a 38**, adiante juntos), as ora requerentes reclamaram junto da **ATA** contra a referida **retenção indevida** e peticionaram a **devolução das quantias de € 2.692.713,10**, que foram retidas a cada uma das Requerentes pelo **C...** sobre os valores pagos a título **de indemnização ou capital**.

- Até ao presente, as quantias em causa **não foram restituídas às ora requerentes**, e estas **não foram notificadas** de qualquer **decisão de indeferimento** relativamente às

reclamações graciosas apresentadas até **2021.02.09** (v. **Docs.** 3, 32 e 36 a 38, adiante juntos).

- Em **2021.09.23**, as ora requerentes foram notificadas pela **ATA** para juntarem às reclamações apresentadas, em **2021.06.23**, os documentos nelas indicados (v. **Doc.** 39, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- Em **2021.09.29**, as requerentes procederam à junção dos documentos solicitados pela **ATA**, em **2021.09.23** (v. **Doc.** 40, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- Pelos ofícios da **ATA**, de **2021.10.27**, as ora requerentes foram notificadas para se pronunciarem, em sede de audiência prévia, no âmbito do procedimento de reclamação iniciado, em **2021.06.23** (v. **Doc.** 41, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- Em **2021.11.11**, as ora requerentes apresentaram na **ATA** requerimento de resposta em sede de **audição prévia** (v. **Doc.** 42, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- Por ofícios da **ATA** datados, de **2021.12.09**, as ora requerentes foram notificadas do despacho do Senhor Director Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, de **2021.12.02**, que **rejeitou** as reclamações apresentadas, em **2021.06.23** (v. **Docs.** 4 e 5, adiante juntos).

- As ora requerentes não são **devedoras** de quaisquer créditos tributários exigíveis pela **ATA** e não foram notificadas, até ao presente, de qualquer decisão relativa à **compensação total ou parcial** de tais **inexistentes créditos** com as quantias que lhes foram retidas (v. **Doc.** 43, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

- *In casu*, não se verifica qualquer **facto tributário tipicamente previsto na lei**, pelo que a **retenção na fonte** realizada pelo C..., às quantias pagas a cada uma das ora requerentes a título de **indenização ou compensação de danos patrimoniais** (v. **Docs.** 1, 2 e 44 a 46, adiante juntos; cfr. art. 5º do DL 442-A/88, de 30 de Novembro e art. 9º/1/b) do **CIRS**), não tem qualquer **fundamento legal** e viola os seus direitos e

interesses legalmente protegidos, de forma absolutamente **ilegal, injusta e desproporcionada** (v. arts. 2º, 9º, 17º, 18º, 20º, 22, 62º, 103º, 205º/2 e 3 e 266º da CRP).

- Ainda que os referidos montantes correspondessem hipoteticamente à **indenização de lucros cessantes**, estão em causa, no caso, terrenos adquiridos pelos pais das ora requerentes **antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965**, pelo que os **ganhos eventualmente resultantes da alienação que os lesados poderiam ter feito nas mesmas condições do C...** também nunca estariam sujeitos a **retenção na fonte e tributação**, em sede de **IRS**, ex vi art. 2º§1 do **Decreto-Lei n.º 46373**, art. 1º/1 do Código do Imposto de Mais-Valias (doravante **CIMV**) e art. 5º/1 do **Decreto-Lei 442-A/88**, de 30 de Novembro (cfr. arts. 103º e 266º da **CRP** e arts. 8º/1 e 12º da **LGT**);

- **Só poderão ser tributados em IRS**, na **categoria G** ou **noutra**, as quantias que visem a reparação de **danos não patrimoniais, danos emergentes não comprovados e lucros cessantes**, o que não se verifica *in casu*;

- Os **montantes indemnizatórios** fixados nos acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, de **2005.09.22**, de **2005.11.03**, de **2018.05.24** e de **2018.07.12**, assumem **natureza compensatória** e constituem um **valor de substituição**, fixado de acordo com a **teoria da diferença**, conforme se decidiu nos citados arestos, já **transitados em julgado**, bem como na **Decisão Arbitral do CAAD**, de **2020.01.23**, também já **transitada em julgado** (v. **Doc. 6**, adiante junto; cfr., ainda, **Docs. 44 a 46**, adiante juntos).

- Os referidos montantes visaram 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** (v. Baptista Machado, **RDES**, Ano XXIV, p.p. 56; cfr. Ac. Trib. Rel. de Coimbra de 2014.09.16, **Proc. 597/11.0TBTV.C1**, in www.dgsi.pt), em consequência do **incumprimento de obrigações contratuais, exclusivamente imputáveis ao Município C...**, e tendo em vista a **reconstituição da situação hipotética atual** dos proprietários dos terrenos doados, sendo **a sua tributação destituída de qualquer fundamento, justificação e**

proporcionalidade (v. arts. 2º, 9º, 17º, 18º, 20º, 22º, 62º, 103º e 266º da CRP; cfr. arts. 562º e segs. e 805º/3 do C. Civil, art. 11º da LGT e arts. 9º/1/b) e 71º/1/a) do CIRS).

- A tributação das quantias que o C... foi condenado a pagar por **decisões judiciais transitadas em julgado**, que não consideraram quaisquer **lucros cessantes**, teria como consequência que os titulares do **direito ou crédito indemnizatório** nunca seriam colocados na **situação patrimonial que existiria se:**

- a) **Não se tivesse verificado o facto lesivo** e os **danos daí resultantes** (v. arts. 2º, 9º, 20º, 22º e 62º da CRP); e se
- b) **O autor da lesão** lhes tivesse simplesmente **restituído os terrenos em causa**, como decorre do disposto nos arts. 22º e 62º da CRP e do disposto nos citados artigos 562º e segs. do **Código Civil**, que, constituindo **normas sobre normas**, são aplicáveis em todo o ordenamento jurídico (v. Decisão Arbitral do CAAD, de **2020.01.23**, já **transitada em julgado (Doc. 6**, adiante junto) e Pareceres do Professor António Pinto Monteiro (**Docs. 44 a 46**, adiante juntos).

- Por outro lado, estando em causa **terrenos adquiridos antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965**, os ganhos eventualmente resultantes da sua alienação – que *in casu* **não se verificaram** – também nunca estariam sujeitos a **retenção na fonte e tributação**, em sede de **IRS**, ex vi art. 5º/1 do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro (cfr. arts. 103º e 266º da CRP e arts. 8º/1 e 12º da LGT)¹.

- O art. 2º/§1 do Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, que aprovou o **CIMV**, estatuiu expressamente que “os **ganhos** a que respeita o n.º 1.º do artigo 1.º do código **só ficam sujeitos a imposto quando o terreno tiver sido adquirido após a data deste diploma**”.

¹ O art. 2º/§1 do Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, que aprovou o **CIMV**, estatuiu expressamente que “os **ganhos** a que respeita o n.º 1.º do artigo 1.º do código **só ficam sujeitos a imposto quando o terreno tiver sido adquirido após a data deste diploma**”.

- Por outro lado ainda, estando em causa terrenos adquiridos pelos doadores em **1948.12.22** (prédio n.º ...), em **1954.06.11** (prédio n.º ...), e em **1958.03.28** (prédio n.º **2581**), ou seja, **antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965**, que aprovou o CIMV (v. **Docs. 9 a 11**, adiante juntos), os montantes em causa, além de não poderem ser qualificados como **ganhos**, pois assumem natureza **indemnizatória de prejuízos** suportados pelos **lesados**, não estão e nunca estariam sujeitos a tributação, *ex vi* citados art. 2º/§1 do Decreto-Lei n.º 46373 e art. 1º/1 do CIMV (cfr. arts. 103º e 266º da CRP e arts. 8º/1 e 12º da LGT).

- Para além disso, as referidas quantias também **nunca estariam** sujeitas a tributação e retenção na fonte, em sede de **IRS**, por força do disposto no art. 5º/1 do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro (cfr. art. 103º/2 da CRP e art. 12º da LGT), que sob a epígrafe “**Regime transitório da categoria G**”, veio estatuir o seguinte:

“Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”.

- Ou seja: os atos impugnados tributaram, como se tratasse de **rendimentos**, valores que assumem **natureza compensatória** (v. arts. 8º e 12º da LGT) e que foram pagos pelo C... às ora requerentes 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**, já **transitados em julgado** (v. **Docs. 20 e 30**, adiante juntos), o que é claramente ilegal e injusto, *ex vi* dos arts. 103º e 104º da CRP e do art. 9º/1/b) e 71º/1/a) do CIRS (cfr. arts. 8º, 11º e 18º da LGT e art. 9º do C. Civil; cfr. Ac. CAAD de 2020.01.23, já transitado em julgado (**Doc. 6**, adiante junto) e Pareceres do Professor António Pinto Monteiro (**Docs. 44 a 46**, adiante juntos)...

- e violaram frontalmente os **princípios constitucionais da legalidade**, da **justiça**, da **proporcionalidade** e da **capacidade contributiva**, pois impuseram às ora

requerentes o pagamento de **encargos patrimoniais que não eram legalmente devidos**, (v. arts. 2º, 9º, 13º, 18º, 103º, 104º 266º/2 da **CRP**; cfr. arts. 2º e 46º do **CPPT** e arts. 55º e segs. da **LGT**).

Audiência prévia

- E, também segundo as requerentes, a AT incumpriu o princípio da audiência prévia das Requerentes **sobre as questões que foram objecto de decisão**, violando a AT deste modo e alegadamente 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**.

Da falta de fundamentação

Segundo as Requerentes, os atos de retenção **sub judice não mencionam, nomeadamente, as (i) normas legais aplicáveis, os (ii) factos a que são aplicadas e o (iii) cálculo justificativo dos conjeturais valores e demais critérios, que apenas foram conclusivamente indicados**, demonstrando claramente que apenas se pretendeu tributar, **como se de rendimento se tratasse**, quantias que visam o **ressarcimento do dano patrimonial suportado pelos titulares do crédito indemnizatório**, o que é ilegal e injusto (v. Acs. STA de 2021.02.03, **Proc. 357/12.0BESNT**; de 2017.10.04, **Proc. 0406/13**; de 2005.05.11, **Proc. 048270**; de 2004.06.22, **Proc. 02068/02**; de 2003.02.06, **Proc. 01720/02**; de 2000.12.14, **Proc. 46682**, todos in www.dgsi.pt) e, concluem as Requerentes,...

- ... os atos **sub judice** enfermam assim de **manifesta falta de fundamentação de facto e de direito** ou, pelo menos, esta é **insuficiente, obscura e incongruente**

- Concluem pela ilegalidade das tributações, por (i) preterição do cumprimento da regra da audiência prévia das contribuintes, (ii) falta de fundamentação dos atos tributários, (iii) ilegalidade do ato de não admissão da reclamação graciosa apresentada e, a final, quanto ao mérito do pedido (iv) pela ilegalidade dos atos de tributação das indemnizações como rendimentos.

14 Resposta da AT

A Autoridade Tributária Aduaneira (AT), notificada para apresentar Resposta, exerceu esse direito, alegando em síntese:

Por Exceção

A – Intempestividade do pedido/caducidade do direito de ação

- O pagamento da indemnização e consequente retenção na fonte ocorreram em 3-9-2018;
- Contando-se, no caso, o prazo de 2 anos para a reclamação a partir de 20-1-2019 (artigo 140º-3, do CIRS e 132º, do CPPT), aquela teria de ser apresentada até 20-1-2021;
- Tendo a reclamação sido apresentada em 23-6-2021, tal ocorreu manifestamente fora do prazo legal;
- No caso em apreço, ocorrendo o termo original do prazo para apresentar a reclamação graciosa no dia 20/01/2021 não lhe é aplicável, o regime das medidas excecionais e temporárias adotado no âmbito da pandemia da doença COVID – 19, designada e concretamente, o regime de suspensão previsto no art. 7º da Lei nº 1-A/2020, alterado pela Lei nº 4-A/2020 e revogado pela Lei nº 16/2020;
- Conclui, concretamente, que os prazos administrativos que, caso não houvesse suspensão, terminariam dentro do período de suspensão – entre 09/03/2020 e 02/06/2020 - e os que terminariam depois desta última data, mas antes do vigésimo dia útil posterior a 03/06/2020, terminam no vigésimo dia útil posterior à entrada em vigor da Lei nº 16/2020, ou seja, em 02/07/2020.
- Por seu turno, os prazos administrativos que, caso não houvesse suspensão, terminariam após 02/07/2020, terminam na data em que se venceriam originalmente.
- Assim é que, no caso em apreço, ocorrendo o termo original do prazo para apresentar a reclamação graciosa no dia 20/01/2021 não lhe é aplicável, no âmbito das medidas excecionais e temporárias no âmbito da pandemia da doença COVID – 19, o regime de suspensão previsto no art. 7º da Lei nº 1-A/2020, alterado pela Lei nº 4-A/2020 e revogado pela Lei nº 16/2020.

- Por outro lado, não é também aplicável ao caso o regime de suspensão previsto na Lei n° 4-B/2021 porquanto a reclamação teria de ser apresentada até 21-1-2021;
- Sintetizando: (i) os prazos administrativos que, caso não houvesse suspensão, terminassem dentro do período entre 22-1-2021 e 6-4-2021 e os que terminassem depois desta data (6-4-2021) mas antes do 20º dia útil posterior a 6-4-2021, tinham o seu termo final no 20º dia útil posterior à entrada em vigor da Lei n° 13-B/2021, ou seja, 4-5-2021 e (ii) os prazos administrativos que, caso não houvesse suspensão, terminassem após 4-5-2021, tinham o seu termo final na data em que se venceram originariamente.
- O que significa, no caso, que o regime de suspensão de prazos previsto na Lei n° 4-B/2021 não é aqui aplicável porquanto o prazo originário terminou em 20-1-2021 (arts 140º-3, do CIRS conjugado com os n°s 3 e 4, do artigo 132, do CPPT, *ex vi* artigo 140º-1, do CIRS

B – Litispendência

- Os ora Requerentes, em coligação com G... e H... (Requerentes em processo idêntico – Proc CAAD n° 131/2022-T) instauraram no Tribunal Tributário de Lisboa (Proc n° 907/21.1BELRS), em 7-4-2021, uma intimação para um comportamento, peticionando a devolução (individual) da importância de € 2.692.713,10, a título de retenções na fonte à taxa de 16,5% sobre montantes indemnizatórios pagos pelo C... em sede de execução dos julgados identificados no presente processo arbitral (Doc 2, junto com a Resposta);
- O pedido e causa de pedir em ambos os processos são idênticos na medida em que se pretende em qualquer deles, assente na mesma fundamentação de facto e de direito, o mesmo efeito jurídico;
- Reúnem-se assim os pressupostos para a verificação da exceção de litispendência prevista nos artigos 576º-2 e 577º-i), do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, do RJAT, com a consequente absolvição da Requerida da instância.

C – Causa prejudicial

- Subsidiariamente para o caso de se não entender por verificada a litispendência, então deverá ter-se por verificada a existência de causa prejudicial (o citado processo de intimação para comportamento) com a consequente suspensão da instância (artigos 272º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º, do RJAT).

D – Por impugnação

- Conforme foi considerado na Informação Vinculativa emitida a pedido do substituto tributário (C..) e que suportou as citadas e ora impugnadas retenções na fonte, “(...) “a) A indemnização no valor de 65.277.893,36€ é considerada um incremento patrimonial enquadrável na alínea b)do nº 1 do artigo 9º do Código do IRS como rendimento da categoria G, encontrando-se o seu pagamento sujeito a retenção na fonte à taxa de 16,5%, de acordo com o disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 101º do mesmo Código, tendo esta retenção a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final (...)”;
- Considera que a indemnização decidida pelo STJ, nos acórdãos de 22/09/2005, 25/05/2018 e 12/07/2018 se enquadra 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 C... o veio a fazer.
- Consequentemente, tratando-se de indemnização por danos patrimoniais com integração de lucros cessantes, constitui um incremento patrimonial tributado na categoria G do IRS nos termos da alínea b), do nº 1, do artigo 9º, do CIRS
- Por outro lado, não teria de haver lugar a audiência prévia das Requerentes antes da informação vinculativa formulada pelo substituto tributário ao abrigo do artigo 28º-2, da LGT e ...
- ... não tem qualquer suporte legal a audiência prévia dos interessados nos atos de retenção de IRS na fonte, sendo que as Requerentes, por ofícios do substituto tributário (C...), foram informados que “[...] O pagamento dos referidos juros de mora está sujeito à retenção na fonte, à taxa liberatório de 28% de acordo com o

disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS e que a indemnização em causa é qualificado como incremento patrimonial, como enquadramento na alínea b) do número 1 do artigo 9.º e está sujeito a retenção, à taxa de 16,5%, ao abrigo da alínea) do n.º 1 do artigo 101.º, todos do mesmo Código, a entregar ao Estado pela entidade pagadora (...)]”] (cfr. Docs. n.ºs 1 e 2 juntos ao PPA);

- considera que, em síntese e no essencial que a indemnização em que foi condenado o C... visa ressarcir os ora impugnantes por lucros cessantes e, conseqüentemente, constituía rendimento da categoria G, do CIRS, sujeita a retenção de IRS na fonte (16,5%), nos termos dos artigos 9.º/1-b) e 101.º/1-a), do CIRS que se traduziram em cada um desses atos de retenção, na quantia de €2.692.713,10, apurada sobre o montante indemnizatório parcelar de €16.319.473,34 (pago a cada uma das Requerentes).

II. SANEAMENTO DO PROCESSO

- 15 Em função do objeto do pedido, este Tribunal arbitral é absolutamente competente.
- 16 As partes são legítimas, capazes e estão devidamente representadas.
- 17 As exceções suscitadas pela Requerida - intempestividade do pedido, caducidade do direito de ação, litispendência e alegada causa prejudicial pendente - serão apreciadas infra.
- 18 Não há outras exceções ou nulidades alegadas, ou de conhecimento oficioso, de que importe conhecer

III. FUNDAMENTAÇÃO

A - Os factos provados

- 20 O Tribunal considera provados, com relevo para o objeto do pedido, os seguintes factos:
 - a) Por sentença da 17.ª Vara Cível de Lisboa, de 2003.07.09, confirmada pelos acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, de 2005.09.22, retificado pelo acórdão, de

2005.11.03, transitados em julgado, em ação declarativa de condenação intentada pelos pais e antecessores das ora requerentes contra o Município C... (C...), foi decidido que aqueles (antecessores das Requerentes) doaram os terrenos identificados em escritura pública celebrada, em 1983.11.18 (v. Doc². 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral), para equipamento e realojamento de populações carenciadas e o C... alienou-os para a construção de edifícios de luxo e de padrão médio/alto, em venda livre...

- b) ...em consequência do que foi o Município C... condenado a indemnizar os autores (AA) da citada ação, pagando-lhes a quantia correspondente à *diferença entre o valor dos 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*”
- c) Em 2006.09.22, os pais e antecessores das ora requerentes deduziram incidente de liquidação da sobredita indemnização fixada (cfr Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 2005.09.22, retificado pelo acórdão de 2005.11.03, como consta do processo que inicialmente correu termos pela (i) 1^a Secção, da 17^a Vara Cível de Lisboa, sob o n.º 447/1997 e, posteriormente, pela (ii) 15^a Vara Cível Liquidatária de Lisboa, bem como (iii) sob o n.º .../09.1TVLSB, pela 1^a Secção da 1^a Vara Cível de Lisboa (v. n.º 11 dos FP, a fls. 10 do Doc. 6);
- d) Por sentença da 1^a Vara Cível de Lisboa, de 2010.03.26, foi liquidado “o valor da indemnização fixada no acórdão do STJ de 22.09.2005, e, por conseguinte, a quantia a pagar pelo Município C... aos autores da sobredita ação condenatória, 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”
- e) - O pai das ora requerentes faleceu, em 2015.09.10, e a Mãe, em 2015.11.15 e...

² A referência a um documento (Doc.) deverá entender-se como feita a documento junto pelas Requerentes com o pedido de pronúncia arbitral.

- f) ...por sentenças do Tribunal Cível da Comarca de Lisboa, de 2015.11.02 e de 2016.04.15, proferidas no Proc. .../09...TVLSB e já transitadas em julgado, as ora requerentes foram declaradas habilitadas, por falecimento de seus Pais;
- g) Em 2015.12.28, foram apresentadas declarações Modelo 1 de Imposto de Selo, no Serviço de Finanças de Lisboa ..., indicando nos respetivos Anexos I – Relação de Bens – 03 que as heranças dos falecidos Pais das ora requerentes, E..., com o NIF ... (anterior contribuinte n.º ...), e D..., com o NIF ... (anterior contribuinte n.º...), são titulares do “*crédito litigioso petitionado em liquidação do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 22.9.2005*”
- h) Por sentença do Tribunal Cível da Comarca de Lisboa, de 2016.03.16, proferida no Proc. .../09...TVLSB, apreciando-se o mérito da causa, foi fixado o “*crédito litigioso petitionado em liquidação do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 22.9.2005*”, decidindo-se o seguinte: “*(...) 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*”
- i) Pelo acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 2018.05.24, retificado pelo Acórdão do mesmo Tribunal, de 2018.07.12, e transitado em julgado, foi fixado o “*crédito litigioso petitionado em liquidação do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 22.9.2005*”, nos seguintes termos:
- “Ponderando os valores que constam da matéria de facto provada (pontos 8 e 10) temos que o valor do prédio doado era em 18.11.1983, de 794.655,58 euros (actualizado a 29.09.2006, segundo os índices do INE, é de 3.821.619,66 Euros – este será o valor do prédio se lhe tivesse sido dado o destino constante da escritura de doação). O valor do prédio com o destino que efectivamente passou a ter era, em 31.05.1999 de € 55.758.000,00, valor este que actualizado a 20.09.2006, segundo os índices do INE, é de 69.099.513,02 Euros”*
- j) O citado acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 2018.05.24, retificado pelo acórdão do mesmo Tribunal, de 2018.07.12, decidiu o seguinte:

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

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 atualizada 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”

- k) Em execução do Acórdão do STJ no processo citado (.../09...TVLSB), o C... efetuou o pagamento em 3-9-2018, a cada uma das Requerentes, da indemnização devida por incumprimento do mencionado contrato de doação celebrado em 1983, da quantia de € 16.319.473,94...
- l) ...procedendo, em execução de *Informação Vinculativa* emitida pela AT, à retenção na fonte, nos termos do Código do IRS (CIRS), relativamente à indemnização (16,5% = € 2.692.713,10) e juros de mora (28,5% sobre € 7.620.523,39 = € 2.133.746,55) – Cfr Docs 1 e 2, juntos com o PPA (pedido de pronúncia arbitral);
- m) Ou seja: o C..., por força da informação vinculativa citada, classificou as quantias a pagar às ora requerentes como incremento patrimonial, mais-valias e rendimentos de capitais, tendo procedido à retenção na fonte dos seguintes montantes, pagos a cada uma das ora requerentes:
- € 7.620.523,39 - € 2.133.746,55 (relativo à retenção que incidiu sobre juros, que foram qualificados como rendimentos de capitais (v. art. 5º/2/g) do CIRS) = € 5.486,776,84;
 - € 5.486,776,84 - € 2.692.713,10 (relativo à retenção que incidiu sobre a indemnização, que foi qualificada como incremento patrimonial, mais-valias (v. art. 9º/1/b) do CIRS) = € 2.794.063,74
- n) Em 2019.04.12, não se conformando com as referidas tributações, os contribuintes deduziram impugnação relativamente à retenção que incidiu sobre os juros, como consta do processo que, sob o n.º 270/2019-T, correu termos no CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa (v. Doc. 6)

- o) As ora requerentes foram notificadas pelo Serviço de Finanças de que “os rendimentos de incrementos patrimoniais são inferiores aos conhecidos” e, invocando-se a verificação de divergência relativamente às declarações Modelo 3 de IRS de 2018, concedeu-lhes o prazo de 15 dias para justificarem e regularizarem a referida situação (v. Doc. 31, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).
- p) Em 2019.06.24 e em 2019.06.26, as ora requerentes apresentaram, nos Serviços de Finanças, resposta aos referidos processos de divergência, demonstrando que o valor pago pelo C..., a título de capital ou indemnização, não estava sujeito a tributação, tendo peticionado “a rápida regularização, por parte dos serviços, da divergência apresentada, assim como a restituição do imposto indevidamente retido” (v. Doc. 32, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).
- q) Em 2020.02.20, a ATA informou as ora requerentes que, após “*análise efectuada aos documentos/alegações apresentados relativamente à notificação da(s) divergência(s) identificada(s) na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2018 (...), encontram(-se) devidamente esclarecidas as questões submetidas a apreciação, pelo que se procederá de imediato ao encerramento do processo e consequente desbloqueio da sua declaração de IRS*” (v. Doc. 33, adiante junto, que aqui se dá por integralmente reproduzido).
- r) Entre 2020.04.02 e 2020.04.08, a ATA procedeu aos seguintes pagamentos e restituições a cada uma das ora requerentes:
- € 2.133.746,55, relativamente à retenção de 28% que havia sido aplicada aos juros pagos pelo C..., em 2018.09.03;
- € 99.379,98, relativamente a parte dos juros indemnizatórios devidos, nos termos do citado acórdão do CAAD, de 2020.01.23, por se ter realizado aquela retenção considerada indevida (v. Doc. 35)
- s) Pela Decisão Arbitral do CAAD, de 2020.01.23, já transitada em julgado, foi julgada totalmente procedente a impugnação deduzida através do processo n.º. 270/2019-T, que teve por objecto a tributação dos juros de mora (v. Doc. 6)

- t) Por requerimentos apresentados em 2019.06.24, em 2019.06.26, em 2020.06.03, em 2020.08.20, em 2020.12.14, em 2021.02.09 e em 2021.06.23, que aqui se dão por integralmente reproduzidos (v. Docs. 3, 32 e 36 a 38), as ora requerentes reclamaram junto da ATA contra a referida retenção (indevida) e peticionaram a devolução das quantias de € 2.692.713,10, que foram retidas pelo C... a cada uma das requerentes (total: € 5.385426,20) sobre os valores pagos a título de indemnização ou capital;
- u) Até ao presente, as quantias em causa não foram restituídas às ora requerentes;
- v) Em 23/06/2021, as ora Requerentes, em coligação, B... e A..., apresentaram reclamação graciosa contra os mencionados atos de retenção na fonte, sustentando a ilegalidade das mesmas.
- w) Em 2021.09.23, as ora requerentes foram notificadas pela ATA para juntarem às reclamações apresentadas, em 2021.06.23, os documentos nelas indicados (v. Doc. 39);
- x) Em 2021.09.29, as requerentes procederam à junção dos documentos solicitados pela ATA (v. Doc. 40)
- y) Pelos ofícios da ATA, de 2021.10.27, as ora requerentes foram notificadas para se pronunciar, em sede de audiência prévia, no âmbito do procedimento de reclamação iniciado, em 2021.06.23 (v. Doc. 41);
- z) - Em 2021.11.11, as ora requerentes apresentaram na ATA requerimento de resposta em sede de audiência prévia (v. Doc. 42);
- aa) - Por ofícios da ATA datados, de 2021.12.09, as ora requerentes foram notificadas do despacho do Senhor Diretor Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, de 2021.12.02, que rejeitou as reclamações apresentadas em 2021.06.23 (v. Docs. 4 e 5);
- bb) O pedido de pronúncia arbitral que deu origem a estes autos foi apresentado ao CAAD em 4-3-2022.

Factos não provados

21 Não se evidenciam outros factos essenciais para a discussão da causa, provados ou não provados.

Motivação quanto à matéria de facto

22 No tocante à matéria de facto, a convicção do Tribunal fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes em sede de facto, no processo administrativo instrutor apresentado pela AT e no teor dos demais documentos juntos aos autos pelas partes e não reciprocamente impugnados.

23 Aliás, não se surpreendem na posição das partes quaisquer divergências quanto ao quadro factual descrito que, no essencial, se revela consensual.

24 A divergência e cerne do litígio encontra-se, fundamentalmente, na qualificação que cada uma das partes dá à natureza da indemnização recebida pelas Requerentes e objeto de tributação (retenção na fonte) no entendimento da Requerida de que tal indemnização ressarce lucros cessantes e, conseqüentemente, reveste a natureza de incremento patrimonial tributável, ao contrário das Requerentes que defendem ter tal indemnização uma natureza ressarcitória de danos emergentes, com natureza compensatória e constituindo um valor de substituição fixado de harmonia com a denominada “teoria da diferença”, visando, em consequência a reconstituição da situação hipotética atual, não constituindo qualquer acréscimo patrimonial.

III. FUNDAMENTAÇÃO (cont)

O DIREITO

25 Pode sintetizar-se a situação *sub judicio* do seguinte modo:

- a) Na sequência de acórdãos do STA, transitados em julgado, melhor identificados pelas requerentes, condenatórios do C... (Município C...) a pagar um montante indemnizatório total de € 65.277 893,36, o C..., em **3/9/2018**, procedeu ao pagamento às ora demandantes do correspondente valor parcelar indemnizatório referido, efetuando uma retenção na fonte no valor de €2.692.713,10 (para cada um das ora Requerentes referente ao valor da indemnização)
- b) A referida retenção na fonte efetuada pelo C... assentou numa Informação Vinculativa da AT formulada a pedido do C... . (cfr. Doc. nº 1, junto pela AT)

- c) Em 23/06/2021, as ora Requerentes, em coligação, B... e A..., apresentaram reclamação graciosa contra os mencionados atos de retenção na fonte, sustentando a ilegalidade das mesmas.
- d) Tal reclamação graciosa foi objeto de um projeto de decisão no sentido da sua rejeição liminar alicerçando-se esse projeto na intempestividade da sua apresentação porquanto, no entendimento da AT, o prazo para apresentar a reclamação graciosa, nos termos das disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 3 do art. 140.º do CIRS e dos n.ºs 3 e 4 do art. 132.º do CPPT (aplicável *ex vi* n.º 1 do art. 140.º do CIRS) terminara no dia 20/01/2022
- e) As Requerentes foram notificadas para o exercício do direito de audiência prévia previsto no artigo 60.º-1/b), da LGT
- f) As Requerentes pronunciaram-se sobre o projeto de decisão pugnando pela tempestividade da reclamação graciosa, invocando o regime de suspensão de prazos de prescrição e de caducidade determinadas pelo regime sucessivo constante do art. 10.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19/03, art. 37.º do DL n.º 10-A/2020, de 13/03, art. 5.º e 6.º da Lei n.º 4-A de 6/4, bem como pelos art.ºs 6.º-B , n.ºs 3 e 4 e art. 6.º-C, n.ºs 3 e 4 da Lei n.º 1-A/2020, de 19/03, na redação da Lei n.º 4-B/2021, de 1/02.
- g) Não obstante, e com os fundamentos, de facto e de direito, que constam do teor da decisão de 2/12/2021 do Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, foi mantida a decisão de rejeição liminar da mesma, por intempestividade na sua interposição e considerando que as aludidas retenções na fonte foram suportadas em Informação Vinculativa da AT, foi ainda decidido que “(...) *quanto à propriedade do meio, nos termos do n.º 14 do artigo 68.º da LGT, determina que “[a] administração tributária, em relação ao objeto do pedido, não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial”.*

Outras questões suscitadas, além do mérito

- 26 As Requerentes suscitam no processo as questões de **(i) violação do princípio da audiência prévia** e **(ii) falta de fundamentação dos atos de liquidação** e a Requerida suscita as **exceções de (i) intempestividade do pedido, (ii) caducidade do direito de ação, (iii) litispendência e (iii) a existência de causa prejudicial.**
- 27 Atenta a natureza impugnatória do processo arbitral tributário [cfr. artigo 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT], deve o Tribunal Arbitral socorrer-se do artigo 124.º, do CPPT, com base na idêntica natureza dos meios impugnatórios.
- 28 Assim, por indicação legal, conhecer-se-iam em primeiro lugar dos vícios aos quais a Requerente imputa a nulidade e, seguidamente, daqueles a que esta faz corresponder uma mera anulabilidade. Para definir quais os vícios de que se conhece prioritariamente na decisão, deve, por outro lado, “(...) *o tribunal atender à qualificação dos vícios feita pelo impugnante, isto é, dar prioridade à apreciação dos vícios que este qualifica como geradores de inexistência ou nulidade, pelo menos para apreciar se deve ou não ser lhes dada esta qualificação*” - cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vislis, Lisboa, vol. II, 2011, 6.ª edição, p. 327.
- 29 Assinale-se preliminarmente que, conforme tem acentuado o STA [cfr. *Acórdão de 14-3-2018, no Proc n.º 0716/13/2ª Secção*], é jurisprudência corrente e pacífica que o Tribunal não tem de apreciar ou conhecer todos os argumentos ou considerações que as partes tenham produzido. Isto porque uma coisa são as questões submetidas ao tribunal e outra são os argumentos que se usam na sua defesa. Sendo que só têm dignidade de questões as pretensões processuais formuladas pelas partes ao tribunal e não os argumentos por elas usados em defesa das mesmas, não estando assim o tribunal vinculado a apreciar todos os argumentos utilizados pelas partes
- 30 Tendo as impugnante invocado a ilegalidade dos atos de liquidação por violação de lei substantiva e o vício de alegada falta de fundamentação da decisão que indeferiu a reclamação graciosa apresentada contra aqueles atos, há que determinar a ordem do conhecimento dos mesmos, devendo ser observada, como é pacífico e foi já anteriormente assinalado, a prevista no art. 124º do CPPT, aplicável por força do art. 29º, nº 1, al. a) do

RJAT (Cfr. também Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in *GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA*, Coord. Nuno Villalobos e Mónica Brito Vieira, 2017, Almedina, pag. 205).

- 31 O vício de violação de lei é aquele que conduzirá à “*mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*” na medida em que a sua eventual procedência impedirá a renovação do ato, o que não sucede com a hipotética anulação decorrente do vício de falta de fundamentação da decisão que indeferiu a reclamação graciosa.
- 32 Em conformidade, o Tribunal irá apreciar em primeiro lugar, depois de decididas as exceções, a questão da ilegalidade apontada das retenções na fonte de IRS e, ulteriormente, se for o caso, apreciará a falta de fundamentação.

Vejamos então.

A – Exceção: Intempestividade/caducidade do direito de ação

- 33 Suscita a Requerida a exceção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral e, decorrente dessa intempestividade, a caducidade do direito de ação porquanto, apresentada a reclamação graciosa fora do prazo, ficaram as requerentes impedidas *ipso facto* de enveredar pela via da impugnação contenciosa ou judicial.
- 34 Argumenta a Requerida para sustentar a sua tese, no essencial e em síntese
- É de dois anos contados a partir de 20 de janeiro de ano seguinte ao da retenção, o prazo para a apresentação de reclamação graciosa contra atos de retenção na fonte (arts 140º-3, do CIRS; 132º3 e 4, do CPPT *ex vi* artigo 140º-1, do CIRS);
 - Tendo ocorrido a retenção em 3-9-2018, o prazo de 2 anos citado, iniciou-se em 20-1-2019;
 - O termo final desse prazo ocorreu em 20-1-2021 e a reclamação graciosa foi apresentada em 23-6-2021;
 - O regime de suspensão de prazos previsto no artigo 7º, da Lei nº 1-A/2020 iniciou-se em 9-3-2020 mas a sua aplicação restringe-se, em procedimento tributário, aos atos de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso hierárquico ou outros procedimentos de âmbito tributário de natureza impugnatória, como por exemplo,

revisão oficiosa, revisão da matéria tributável, etc., designadamente como meio de evitar ou prevenir a verificação de prescrições e caducidades intrinsecamente relacionadas com o contexto de pandemia e com o regime transitório; daí ter o legislador apenas prevenido a suspensão dos atos (iniciais e subsequente) que devam ser praticados pelos contribuintes no âmbito de procedimentos impugnatórios;

- e. O regime de suspensão de prazos para a prática de atos processuais e procedimentais previsto no artigo 7º, da Lei nº 1-A/2020, veio a ser revogado pela Lei nº 16/2020 (cfr artigo 7º-2), que entrou em vigor em 3.6.2020
- f. Assim é que, nos termos do artigo 5º, da Lei nº 16/2020, os prazos administrativos que, sem haver suspensão, terminassem dentro do período de suspensão (entre 9-3-2020 e 3-6.2020) e os que terminariam depois de 3-6-2020, mas antes do 20º dia útil posterior a 3-6-2020, passavam a terminar no 20º dia útil posterior à entrada em vigor da Lei nº 16/2020, ou seja, em 2-7-2020 e ...
- g. ...os prazos administrativos que, caso não houvesse suspensão, terminassem após 2-7-2020, terminariam na data em que se venceriam originariamente.
- h. Daqui resulta (segundo a Requerida), que ocorrendo o termo original do prazo para apresentar a reclamação graciosa no dia 20-1-2021, não lhe é aplicável o regime de suspensão previsto no citado artigo 7º, da Lei nº 1-A/2020, alterado pela Lei nº 4-A/2020 e revogado pela Lei nº 16/2020.
- i. Por outro lado, nos termos da Lei nº 4-B/2021 (que aditou à Lei nº 1-A/2020 o artigo 6ºC), foi determinada a suspensão dos prazos para a prática de atos por particulares nos procedimentos administrativos e tributários nos precisos termos do regime de suspensão dos prazos ocorrida em 2020 (ao abrigo do artigo 7º, da Lei nº 1-A/2020, na versão original e com a redação introduzida pela Lei nº 4-A/2020 e...
- j. ... o artigo 4º, da Lei nº 4-B/2021, estabeleceu que o disposto nos artigos 6ºB a 6º-D, da Lei nº 1-A/2020, produz efeitos a 22 de janeiro de 2021.

- k. Assim é que tal regime de suspensão também não é aplicável ao caso dos autos na medida em que o prazo original para apresentação de reclamação graciosa terminou em 20-1-2021.
- l. Sendo intempestiva a reclamação graciosa contra os atos de retenção na fonte, é intempestivo o pedido de pronúncia arbitral objeto destes autos.

Resposta à exceção

35 Respondendo à matéria da exceção, alega, em síntese, a Requerente:

- a) A retenção na fonte realizada às ora requerentes (v. art. 20º da LGT), ocorreu, em 2018.09.03, pelo que o termo a quo do prazo de dois anos para a apresentação da reclamação iniciou-se, em 2019.01.20 (v. art. 140º/3 do CIRS), como se reconhece no art. 20º da resposta da ATA;
- b) O termo final ou ad quem do referido prazo tributário de dois anos (v. art. 132º/3 do CPPT), só se consumaria, em 2021.06.29, por força das suspensões sucessivamente determinadas pelo art. 7º da Lei 1-A/2020, de 19 de Março, pelos arts. 5º e 6º/2 da Lei n.º 4-A/2020, de 6 de Abril, bem como pelos arts. 6º-B e 6º-C da Lei 1-A/2020, de 19 de Março, na redacção da Lei 4-B/2021, de 1 de Fevereiro;
- c) A manutenção das referidas suspensões e o conseqüente alargamento dos referidos prazos “pelo período correspondente à vigência de suspensão” foi expressamente determinada, para os procedimentos e prazos tributários pelos arts. 5º e 6º da Lei 16/2020 e pelos arts. 4º e 5º da Lei 13-B/2021;
- d) O art. 5º da Lei 16/2020 e o art. 4º da Lei 13-B/2021 estabeleceram um regime especial que só é aplicável a prazos administrativos e a procedimentos administrativos, não sendo convocável no presente processo, em que estão em causa prazos tributários e procedimentos tributários (v. art. 7º da Lei 1-A/2020 na sua versão original e com as alterações da Lei 4-A/2020; cfr. art. 9º do C. Civil, arts. 11º e 57º/3 da LGT, art. 20º/1 do CPPT e art. 87º do NCPA);

e) A reclamação que deu origem ao presente processo foi apresentada pelas ora requerentes, em 2021.06.23, pelo que é claramente tempestiva (v. art. 132º do CPPT e art. 140º/3 do CIRS).

Decidindo a exceção

36 Entende fundamentalmente a Requerida – e parece ser este o nó górdio da divergência das partes nesta matéria - que o prazo para deduzir reclamação graciosa constitui um prazo administrativo, abrangido pelo artigo 5º e não pelo artigo 6º, ambos da citada Lei nº 16/2020.

37 Acontece que prazos administrativos e prazos tributários são realidades distintas e que a Lei separa, considerando prazos tributários os relacionados com procedimentos tributários e prazos administrativos os relacionados com procedimentos administrativos.

38 Assim é que, o exercício do direito de reclamação graciosa é um prazo de caducidade para a prática de um ato no procedimento tributário (cfr artigo 7º-3 e 9-c), da Lei nº 4-A/2020) e, como tal, abrangido pelo artigo 6º, da Lei nº 16/2020, ou seja, sujeito ao regime de suspensão e alargamento dos prazos de prescrição e caducidade por período de tempo igual ao que vigorou durante a suspensão.

39 Ou seja: trata-se de prazo abrangido efetivamente pelo artigo 6º, da Lei nº 16/2020 e não pelo artigo 5º, do citado diploma.

40 Assinale-se que a diferente natureza dos sobreditos prazos (administrativos e tributários) evidencia-se ainda aquando da análise do artigo 7º, da Lei nº 1-A/2020 (redação inicial e redação alterada pela Lei nº 4-A/2020), com o uso das expressões “(...) Prazos administrativos e tributários que corram a favor de particulares (...)” [redação inicial (artigo 7º-6/c)], e “(...) procedimentos administrativos e tributários no que respeita à prática de atos por particulares (...)” [redação alterada (artigo 7º, nº 9-c)] , e quando especifica a que atos diziam respeito a suspensão dos prazos tributários (redação inicial) e a suspensão dos prazos em procedimentos tributários: “Os prazos tributários a que se refere a alínea c) do número anterior dizem respeito apenas aos atos de interposição de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso hierárquico, ou outros procedimentos de idêntica natureza, bem como aos prazos para a prática de atos no âmbito dos mesmos procedimentos

tributários” (redação inicial do artigo 7.º, n.º 7); “A suspensão dos prazos em procedimentos tributários, referida na alínea c) do número anterior, abrange apenas os atos de interposição de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso hierárquico, ou outros procedimentos de idêntica natureza, bem como os atos processuais ou procedimentais subsequentes àqueles.” (redação alterada do artigo 7.º, n.º 10) [negrito nosso].

41 A presente interpretação é, na verdade, a que se afigura, mais correta, pois, *“a letra da lei assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, não poder ser considerado como compreendido entre os sentidos possíveis da lei aquele pensamento legislativo (espírito, sentido) que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. Também como assinala Oliveira Ascensão, a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito.”* [Cf. Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.º 131/2021-T (que se segue de muito perto) e n.º 741/2021-T e publicadas no site do CAAD].

42 Assim é que, este Tribunal, aderindo e, como se assinalou, seguindo muito de perto a fundamentação espelhada no acórdão arbitral proferido no processo do CAAD n.º 131/2022-T (publicado no site do CAAD), entende que a distinção entre **prazos e procedimentos administrativos e tributários** não é meramente formal ou semântica e antes identifica duas realidades que são material e *substancialmente diferentes ou distintas*: (i) **Os prazos administrativos**, aplicáveis e convocáveis no domínio de procedimentos administrativos, são regulados pelo artigo 87.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), que estabelece diversas regras específicas, suspendendo-se aos sábados, domingos, feriados, não sendo esta norma aplicável a procedimentos tributários de reclamação, recurso ou revisão (...); (ii) **os prazos tributários**, aplicáveis e convocáveis no domínio de procedimentos tributários, atualmente regulados pelo artigo 57.º, n.º 3 da LGT e pelo artigo 20.º, n.º 1 do CPPT, estão sujeitos a um regime legal completamente diferente, contando-se sempre de modo contínuo e nos termos do artigo 279.º, do Código Civil, transferindo-se o seu termo, quando os prazos terminarem em dia em que os serviços ou os tribunais estiverem encerrados, para o primeiro dia útil seguinte (...).”

43 À luz do assim sumária mas suficientemente exposto é que se conclui que o prazo para apresentação de reclamação graciosa no processo tributário está compreendido no artigo 6.º da Lei 16/2020, de 19 de maio, que revogou o regime da suspensão dos prazos, isto porque é um prazo de caducidade diretamente abrangido pelo teor literal da norma, mas também porque no início da norma (artigo 6.º da Lei 16/2020, de 19 de maio) se determina que a sua aplicação se faz “*sem prejuízo do disposto no artigo anterior*”.

44 Como se afirmou no citado acórdão arbitral, proferido no processo nº 131/2022-T, “[...] do artigo 5.º da mencionada lei apenas resulta que o prazo que esteve suspenso se vence na data em que venceria inicialmente, o que terá necessariamente de ser conjugado com o alargamento determinado pelo artigo 6.º quanto a todos os prazos de caducidade independentemente do concreto dia em que se venceram, sob pena de se inviabilizar/limitar a aplicabilidade prática deste preceito normativo e de se introduzir uma regra desigual e injustificada para os prazos de caducidade do procedimento e do processo que estiveram igualmente suspensos e relativamente aos quais se determinou sem distinções o alargamento do prazo por igual período ao da suspensão de forma a assegurar aos contribuintes o direito à tutela efetiva constitucionalmente garantida (artigo 20.º, da CRP) (...)”].

Subsunção

45 Subsumindo ao exposto e analisando mais de perto a situação *sub judicio*, o prazo de caducidade para apresentação das reclamações graciosas (dois anos a partir de 20.01.2019 – ou seja, 20.01.2021) foi alargado pelo período de tempo em que vigorou a sua suspensão – 09.03.2020 a 03.06.2020 (oitenta e seis dias), nos termos do artigo 6.º da Lei 16/2020, de 19 de maio, não sendo aplicável, ao contrário do que entende a Requerida, o artigo 5.º do sobredito diploma.

46 Sucede ainda que no decurso dos mencionados oitenta e seis dias – de 21.01.2021 até 16.04.2021, correspondentes ao período pelo qual foi alargado o prazo de caducidade para apresentação das reclamações graciosas -, o regime legal da suspensão dos prazos foi reeditado nos seus precisos termos, aquando do segundo surto da pandemia de COVID-19, tendo sido publicada a Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, que entrou em vigor a 22.01.2021

e veio aditar à Lei n.º 1-A/2020 o artigo 6.º-C, com a epígrafe “Prazos para a prática de atos procedimentais”, onde se estabelece:

1. São suspensos os prazos para a prática de atos em:

a) (...)

b) (...)

c) Procedimentos administrativos e tributários no que respeita à prática de atos por particulares.

2 - A suspensão dos prazos em procedimentos tributários, referida na alínea c) do número anterior, abrange apenas os atos de interposição de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso hierárquico, ou outros procedimentos de idêntica natureza, bem como os atos processuais ou procedimentais subsequentes àqueles.

3 - São igualmente suspensos os prazos de prescrição e de caducidade relativos a todos os procedimentos identificados no n.º 1.

4 - O disposto no número anterior prevalece sobre quaisquer regimes que estabeleçam prazos máximos imperativos de prescrição ou caducidade, aos quais acresce o período

de tempo em que vigorar a suspensão.

5- (...)

6 (...)

7 - Aos procedimentos a que não se aplique a suspensão de prazos é aplicado, com as devidas adaptações, o previsto no n.º 7 do artigo 6.º-B.

47 Tal como já havia sucedido em 2020, este regime foi revogado pela Lei n.º 13-B/2021, de 5 de abril, que entrou em vigor a 06.04.2021, e estabeleceu, no seu artigo 4.º, um regime específico para os prazos administrativos e, no seu artigo 5.º, o regime a aplicar aos demais (prazos) de prescrição e caducidade, ambos com teor idêntico aos anteriores artigos 5.º e 6.º, da Lei n.º 16/2020, de 19 de maio, respetivamente.

48 O que leva à conclusão de que o prazo de dois anos contado desde 20.01.2019 foi objeto de duas suspensões, num total de cento e sessenta dias (1ª suspensão – de 09.03.2020 a 03.06.2020 – oitenta e seis dias; 2ª suspensão – de 22.01.2021 a 06.04.2021 – setenta e quatro

dias), pelo que o prazo para apresentação das reclamações graciosas só terminaria a 29.06.2021 (*i.e.*, após cento e sessenta dias contados desde 20.01.2021).

49 Face ao exposto, tendo as Requerentes deduzido as reclamações graciosas em 23.06.2021, é manifesto que as mesmas são tempestivas e, conseqüentemente, o pedido de pronúncia arbitral também o é e, conseqüentemente, improcede a exceção de intempestividade/caducidade suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

B – Exceção - Litispendência

50 A Requerida, na sua resposta, alega que existe uma total similitude entre o presente processo arbitral e o processo de *intimação para um comportamento* está a correr termos no Tribunal Tributário de Lisboa, sob o nº 907/21.1BELRS em que é peticionada a devolução (individual) da importância de € 2.692.713,10 a título de retenção na fonte à taxa de 16,5% sobre cada um dos montantes indemnizatórios pagos pelo C... em sede de execução de julgados (identificados no presente pedido de pronúncia arbitral Doc 2, junto com a Resposta).

51 Alega a Requerida que no citado processo de intimação para comportamento as Requerentes submetem à apreciação judicial a mesma questão que está em causa neste pedido de pronúncia arbitral (PPA).

52 Ou seja, concretizando, alega que *“tanto no presente PPA como no citado processo de intimação, (...) a causa de pedir é idêntica, enquanto facto jurídico donde emerge o direito que as Requerentes invocam e pretendem fazer valer e igualmente, existe uma identidade de pedido porquanto, tanto nos presentes autos, como na ação de intimação, se pretende obter o mesmo efeito jurídico, assente numa mesma fundamentação de facto e de direito (...)”*

53 Visto que o presente processo arbitral foi instaurado em segundo lugar, a Requerida termina invocando a exceção dilatória da litispendência entre este processo e aquele processo judicial, peticionando a sua absolvição da instância.

Apreciando e decidindo a matéria desta exceção

54 O artigo 580.º do CPC diz que a exceção da litispendência pressupõe a repetição de uma causa, estando a anterior ainda em curso (n.º 1), isto tendo por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior (n.º 2).

55 Os requisitos da litispendência são enunciados no artigo 581.º, do CPC, no qual se esclarece que se repete uma causa “quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir” (n.º 1), havendo “identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica” (n.º 2), verificando-se “identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico” (n.º 3) e ocorrendo “identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico” (n.º 4)

56 Significa que a litispendência só ocorrerá se, cumulativamente, nas ações em apreciação intervierem as mesmas partes, sob a mesma qualidade jurídica, pretendendo obter o mesmo efeito jurídico e esse efeito jurídico tiver por causa o mesmo facto jurídico.

57 Importa, pois, verificar se, *in casu*, ocorre ou não esta tríplice identidade exigida pelo n.º 1 do artigo 581.º do CPC entre o presente processo arbitral e o dito processo judicial.

58 Ora, adiante-se, desde logo, que não assiste razão à Requerida, pela evidência de não haver identidade nem nos pedidos nem nas causas de pedir.

59 Na ação de intimação para comportamento peticiona-se que a AT seja intimada “a suprir a omissão verificada no cumprimento dos deveres que lhe são impostos pelos citados artigos 96.º e 97.º do CIRS, (...), praticando os seguintes atos e operações materiais no prazo máximo de trinta dias : a) processar e restituir a cada um dos ora requerentes as quantias que lhes foram retidas (...); b) processar e pagar a cada um dos requerentes os juros vencidos e vincendos, que na presente data já ascendem a €64.625,10 (...).”, ou seja, tal ação tem como objeto a omissão de uma ação legalmente imposta/vinculada por parte da Requerida.

60 Já na presente ação pede-se a declaração, a final, de nulidade ou a anulação dos atos tributários impugnados (os aludidos atos de retenção na fonte de IRS praticados pelo C... em 03.09.2018), com base nas suas alegadas ilegalidades.

61 Ou seja, o efeito jurídico que é possível obter através da citada ação instaurada no Tribunal Tributário é a intimação da AT para um comportamento omitido traduzido na restituição das quantias retidas sem que para tal houvesse fundamento legal.

62 Ou seja: o objeto dessa ação e sua *causa petendi* é a omissão de uma ação legalmente imposta à Requerida.

63 Pelo contrário, no pedido de pronúncia arbitral é pedida a declaração de nulidade ou anulação dos atos tributários (atos de retenção de IRS na fonte).

64 Pedidos e causas de pedir diferentes ou diversas em ambos os processos: no caso do pedido no processo de intimação para um comportamento, a omissão de alegado incumprimento de restituição oficiosa de imposto retido em excesso no ano de 2019, após emissão das liquidações de IRS relativas a 2018, com base no pretenso incumprimento do disposto nos artigos 96º, 97º e 102º-B/2, do CIRS; no pedido de pronúncia arbitral a *causa petendi* é um ato tributário alegadamente ilegal (retenção na fonte de IRS), fundamentado em normas diversas das anteriores, mais específica e designadamente nas previstas nos artigos 9º-1/b) e 101º-1/a), do CIRS.

65 Tanto basta para concluir que as Requerentes não apresentam pretensões emergentes do mesmo facto jurídico nem tão-pouco pretendem, em ambos os processos, o mesmo efeito jurídico.

66 Por outro lado, pese embora a identidade das partes, o estatuto jurídico processual não se revela idêntico porquanto, nesta ação arbitral, as Requerentes intervêm na veste de sujeitos passivos do imposto impugnado (cfr artigo 18º-3, da LGT) e na ação de intimação para comportamento³, o estatuto das ora Requerentes não é o de sujeitos passivos de imposto mas

³ Este meio processual encontra-se previsto no art.º 147.º do mesmo código, nos termos do qual:

“1 - Em caso de omissão, por parte da administração tributária, do dever de qualquer prestação jurídica suscetível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, poderá o interessado requerer a sua intimação para o cumprimento desse dever junto do tribunal tributário competente.

2 - O presente meio só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no presente Código, ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa.

3 - No requerimento dirigido ao tribunal tributário de 1.ª instância deve o requerente identificar a omissão, o direito ou interesse legítimo violado ou lesado ou suscetível de violação ou lesão e o procedimento ou procedimentos a praticar pela administração tributária para os efeitos previstos no n.º 1.

4 - A administração tributária pronunciar-se-á sobre o requerimento do contribuinte no prazo de 15 dias, findos os quais o juiz resolverá, intimando, se for caso disso, a administração tributária a reintegrar o direito,

antes o de titulares de direito de crédito sobre a AT decorrente da omissão de cumprimento de um dever desta “(...) suscetível de lesar direitos ou interesses legítimos em matéria tributária (...)”⁴.

67 Reconhecendo que no cerne da figura da litispendência está a necessidade de, com o prosseguimento apenas da ação proposta em primeiro lugar, evitar a contradição de julgados (art.º 580º, n.º 2, do CPC), com consequências desprestigiadas para os Tribunais em especial e para Justiça em geral (art.º 582º, do CPC).

68 A verificação da exceção de litispendência passa pelo desiderato expresso no n.º 1 do art.º 580º, CPC: se se antevê a possibilidade de contradizer uma outra decisão referente à questão fundamental que comanda o resultado das ações, estaremos perante essa exceção.

69 Ora a identidade de elementos que o art.º 581º, do CPC, elenca, aparece-nos assim como uma concretização legal destinada a obter o desiderato acima enunciado.

70 O que significa, por conseguinte, que a tripla identidade imposta nessa norma tem que ser conexionada com a regra basilar expressa no citado art.º 580º, n.º 2.

Subsumindo:

71 Na situação *sub judicio* o risco de contradição (ou de repetição das decisões) não existe porquanto seja qual for a decisão a proferir pelo Tribunal Tributário na ação de intimação para um comportamento, deixará sempre intocados os atos tributários objeto da presente ação arbitral com pedido de anulação de tais atos.

72 Assim é que, sem outras, desnecessárias, considerações impecede também a exceção de litispendência suscitada pela Requerida.

C - Da existência de “causa prejudicial”

reparar a lesão ou adotar a conduta que se revelar necessária, que poderá incluir a prática de atos administrativos, no prazo que considerar razoável, que não poderá ser inferior a 30 nem superior a 120 dias.

5 - A decisão judicial especificará os atos a praticar para integral cumprimento do dever referido no n.º 1”.

⁴ São requisitos cumulativos da intimação para um comportamento os seguintes:

- a) Existência de uma omissão por parte da AT;
- b) Tal omissão respeitar a um dever de uma prestação jurídica;
- c) Essa mesma omissão ser suscetível de lesar direito ou interesse legítimo do contribuinte;
- d) Ser o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa.

73 Suscita ainda a Requerida, subsidiariamente, a questão da existência ou subsistência de causa prejudicial ou uma relação de prejudicialidade entre o presente pedido de pronúncia arbitral e ainda a citada ação de intimação para um comportamento.

Vejamos:

74 Estatui o artigo 272º, do CPC, que “(...) o Tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado (...)”

75 Esta é, desde logo, uma faculdade que a Lei confere ao Tribunal e não uma imposição.

76 Ora não se vê, como anteriormente se deixou explícito e implícito, que haja razões válidas para estabelecer qualquer ligação entre as duas mencionadas ações - a de intimação para um comportamento e a presente ação arbitral – quer ao nível do preenchimento dos requisitos da litispendência quer também agora ao nível da prejudicialidade da primeira em relação à segunda.

77 Isto porque, como se deixou anteriormente assinalado, a decisão desta ação arbitral é absolutamente autónoma do pedido formulado no processo de intimação na medida em que o desfecho deste processo (de intimação) deixará sempre intocados ou não afetados os atos tributários objeto apenas do pedido de anulação formulado na ação arbitral.

78 Daí que, se revele injustificado, inútil ou sem fundamento factual ou legal, o pedido suspensão da tramitação da ação arbitral até decisão da ação de intimação para um comportamento, pedido que assim vai indeferido.

D - A questão de fundo ou do mérito do pedido: a natureza do dano e da indemnização

79 Está em causa saber se a indemnização paga pelo Município C... às ora Requerentes e outros, reveste a natureza de indemnização por *danos emergentes* (como alegam as Requerentes) ou como *lucros cessantes* (como pretendido pela Requerida).

80 É uma questão que se reveste da maior relevância para efeitos tributários, *maxime* ao nível de incidência de IRS: saber se há lugar à retenção na fonte (de IRS) pela entidade pagadora ou, pelo contrário, se configura o pagamento de tal indemnização uma situação de inexistência de facto tributário.

81 Mais concretamente: trata-se aqui da questão de saber se a indemnização global de €65.277.893,36 paga, pelo Município C... (C...) às Requerentes e, em coligação com outros e, as (indemnizações) parcelares que são objeto do PPA, são consideradas incrementos patrimoniais enquadráveis no artigo 9º-1/b), do CIRS como rendimento da “Categoria G”, sujeita a retenção na fonte à taxa de 16,5%, de acordo com o disposto no artigo 101º-1/a), do CIRS, com a natureza de pagamento por conta do IRS devido a final e, conseqüentemente se foi ou não legal a conseqüente retenção a cada uma das Requerentes da importância de € 2.692.713,10, num total de €5.385.426,20.

82 Vejamos no essencial e em síntese o quadro factual:

- a) As Requerentes, na qualidade de herdeiras habilitadas dos seus pais e antecessores, receberam, com outros herdeiros, paga pelo Município C... em execução de decisões judiciais transitadas em julgado, uma indemnização no valor de €16.319.473,34, para cada uma;
- b) Cada um dos valores pagos pelo C... às Requerentes foi objeto de retenção por conta de IRS, à taxa de 16,5%, correspondente aos valores de € 2.692.713,10 a cada uma das Requerentes;
- c) Relativamente aos juros de mora desde 29.9-2006 até integral pagamento procedeu o C... à retenção na fonte à taxa de 28%;
- d) As sobreditas indemnizações (capital e juros de mora) são consequência de decisões judiciais, transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal de Justiça (Acórdãos de 22-9-2005, retificado pelo Acórdão de 13-11-2005) condenatórias do Município C..., em ação (Proc nº .../09.1TVLSB), intentada pelos antecessores e pais das Requerentes;
- e) A causa da ação que deu origem às sobreditas decisões judiciais foi o incumprimento parcial pelo C... de contrato de doação de terrenos ao Município C..., celebrado com este pelos antecessores das Requerentes, na condição de se destinarem a equipamento e realojamento de populações carenciadas...
- f) ...condição que foi judicialmente considerada não cumprida na medida em que tais terrenos foram alienados pelo C... para construção de edifícios de luxo e de padrão médio/alto, em venda livre;

g) Foi assim o C... judicialmente condenado pelo Acórdão do STJ de 22-9-2005 a indemnizar os autores da ação (antecessores das Requerentes), pagando-lhes a “(...)quantia correspondente à diferença entre o valor daqueles terrenos se lhes 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 (...)” (sublinhado nosso).

h) A indemnização final, na sequência do antecedente acórdão, foi liquidada e fixada pelo acórdão do STJ de 24-5-2018, retificado pelo acórdão do STJ de 12-7-2018, nos seguintes termos:

“(...) 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 atualizada 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”

83 A Requerida, como se viu, considerou a indemnização recebida pelas Requerentes na sequência e em consequência das sobreditas e documentadas decisões judiciais traduzida nas quantias, para cada uma, correspondentes à diferença entre o valor dos terrenos doados *“(...) se lhes tivesse sido dado o destino constante da escritura de doação e o valor que passaram a ter com o destino que, na realidade, lhe veio a ser dado (...)”*.

84 As indemnizações, quando sujeitas a imposto, enquadram-se no conceito de *“outros incrementos patrimoniais”* - Categoria G do IRS - cfr. alínea b) do n.º 1 do art. 9º, do CIRS, a qual corresponde a uma categoria de *“carácter subordinado”* (Manuel Pires e Rita Calçada Pires, *ob. cit.*, pág. 378) ou *“dependente”* e *“acentuadamente residual”*, que não contém, porém, *“uma norma genérica residual de incidência que permita a inclusão no perímetro da tributação de quaisquer outros rendimentos não previstos nas restantes normas de incidência”*, sendo essa sua residualidade *“enunciativa”* [Cfr Manuel Faustino, A Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares, in *Lições de Fiscalidade*, João

- Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), Almedina, 2012, pág. 168, pág. 187].
- 85 No início da década passada, o âmbito da tributação dos incrementos patrimoniais (categoria G) foi ampliado pela Lei n.º 30-G/2000, abrangendo, como refere Casalta Nabais (Direito Fiscal, 2010, 6.ª edição, Almedina, pág. 545), “*as indemnizações que visem a reparação de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se como tais apenas os destinados a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão, as importâncias auferidas em virtude de obrigação de não concorrência e os acréscimos patrimoniais não justificados determinados nos termos dos art.s 87.º, 88.º e 89.º-A da LGT*”, as quais se integram nos “*rendimentos de substituição*” (Manuel Pires e Rita Calçada Pires, Direito Fiscal, Almedina, 5.ª Edição, 2012, pág. 363).
- 86 A este propósito também refere José Alberto Pinheiro Pinto (Fiscalidade, pág. 165, 5.ª edição, Areal, 2011), que com a tributação das “*indemnizações destinadas à reparação de danos não patrimoniais, de danos emergentes e de lucros cessantes*”, bem assim como das “*importâncias atribuídas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, pretendeu-se cobrir áreas propícias à evasão fiscal*” (cf. ainda Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2010, 6.ª edição, Almedina, pág.s 264, 490, 503 e 545).
- 87 No âmbito de incidência do IRS, as indemnizações encontram-se previstas quer pela positiva (norma de sujeição, cf. Manuel Pires e Rita Calçada Pires, *ob. cit.*, pág. 363), quer pela negativa (norma de exclusão, *idem*, pág. 364, 378 e 384).
- 88 Enquanto delimitação negativa do âmbito de incidência do IRS, as indemnizações estão previstas no n.º 1 do artigo 12.º do respetivo Código, nos termos do qual o “*IRS não incide (...) sobre as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas (...) : a) pelo Estado, regiões autónomas ou autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos ou organismos, ainda que personalizados, incluindo os institutos públicos e os fundos públicos; ou b) ao abrigo de contrato de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente;*” ou “*e) pelas associações mutualistas*” (cf. Casalta Nabais, *ob. cit.*, pág. 546).

- 89 Por seu turno, a norma de incidência (positiva) corresponde à citada alínea b) do nº1 do Artigo 9º do CIRS (sob a epígrafe rendimentos da categoria G) ao abrigo da qual, e como acima referido, constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as indemnizações que visem a reparação (i) de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente, (ii) de danos emergentes não comprovados e (iii) 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.
- 90 Trazendo à colação o disposto no artigo 564º, do Código Civil, dir-se-á que o dever de indemnizar compreende não só o prejuízo causado (danos emergentes) como os benefícios que o lesado deixou de obter em consequência da lesão (lucros cessantes).
- 91 Segundo a Doutrina⁵, *danos emergentes* identificam-se com “(...) a diminuição de valores patrimoniais de que o lesado era já titular (...)”, “de bens que eram já do lesado” e *lucros cessantes* consistem na “(...) falta de aquisição de novos valores, de bens que o lesado esperava vir a adquirir(...)” (Cfr Paulo Mota Pinto, Interesse Contratual Negativo e Interesse Contratual Positivo, Vol II, pgs 1089, Notas 3063 e 3064⁶
- 92 E a Jurisprudência sufraga, no essencial este entendimento (Cfr. por todos, o Acórdão do STJ de 23-5-1978, publicado no BMJ nº 277, 1978, pp. 258 e ss. e Acórdão do STJ de 18-12-2007, proferido no Proc nº 07B3715. Cfr ainda os Acórdãos da Relação de Lisboa, no Processo nº 10667/12.ITCLRS e do STJ de 16-12-2004, proferido no Proc 04B3907, todos publicados no *site* Ministério da Justiça, www.dgsi.pt
- 93 A diferença entre dano emergente e lucro cessante revela-se, como se viu anteriormente, da maior relevância para efeitos tributários, designadamente para enquadramento ou não numa indemnização fixada judicialmente à luz, no caso, do disposto no artigo 9º-1/b), do CIRS.

⁵ Ver ainda Inocêncio Galvão Teles, *Direito das Obrigações*, 7ª Ed., pg 377; Mário Júlio Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 12ª Ed., pg. 596; António Menezes Cordeiro, *Tratado de Direito Civil*, II, *Direito das Obrigações*, Tomo III, 2010, pg 525 e Luís Menezes Leitão, *Direito das Obrigações*, Vol I, 9ª Ed. Pg. 346

⁶ Na mesma linha, Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, Vol I, 4ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1987, pg 579 (anotação nº 1, ao artigo 564º, do Código Civil): danos emergentes correspondem à diminuição do património (já existente) do lesado; lucros cessantes são “os ganhos que se frustraram”.

- 94 Relevante e essencial é apurar a forma como foi enquadrada e decidida a indemnização fixada judicialmente.
- 95 Pois bem, como se viu e está documentalmente comprovado, o C... foi condenado a pagar uma quantia correspondente “(...) à diferença entre o valor do terreno se lhe tivesse sido dado o destino da escritura de doação e o valor que passou a ter com o destino que, na realidade, lhe veio a ser dado (...)”.
- 96 Ora a forma desenhada pelo STJ para a indemnização visa claramente a reparação de um dano emergente sofrido e não lucros cessantes dos lesados.
- 97 Na verdade, revela-se claro que o dano sofrido atinge um património pré existente na esfera dos lesados, bens que pertenciam aos lesados ou aos seus antecessores.
- 98 Ou seja: a quantia indemnizatória fixada corresponde apenas à diminuição do património, já existente, dos lesados e não a quaisquer ganhos que se tivessem frustrado em consequência da lesão.
- 99 Subjaz à forma de fixação da indemnização, a reparação, em dinheiro, de dano por impossibilidade de reconstituição natural, com recurso à denominada teoria da diferença expressa entre a situação real em que se encontrou o lesado e a que hipoteticamente se encontraria se não tivesse ocorrido o facto ou circunstância geradora do dano.
- 100 Tratando-se aqui, por conseguinte, de danos emergente correspondentes à diferença entre os bens doados com encargos (artigo 963º, do Código Civil) em que não se previu contratualmente a resolução do contrato em caso de incumprimento (artigo 966º, do Código Civil) e, conseqüentemente, houve lugar, decretada pelo Tribunal, a indemnização com os contornos definidos, sem a natureza, por conseguinte, de qualquer incremento patrimonial na esfera das Requerentes.
- 101 Nesta linha e de forma exaustiva e precisa, que se subscreve no essencial, se pronunciou o Tribunal Arbitral constituído no âmbito do processo do CAAD nº 270/2019-T (que teve por objeto o enquadramento, para efeitos tributários, dos juros devidos e pagos pelo C... em resultado das mesmas decisões judiciais condenatórias que são objeto deste autos).
- 102 Ora, e em conclusão, se as importâncias pagas às Requerentes em consequência de decisões judiciais, não repararam lucros cessantes, mas danos emergentes judicialmente

comprovados, tais indemnizações não estão sujeitas a tributação nos termos do artigo 9-1/b), do CIRS.

103 Daí a ilegalidade dos atos de retenção e tributários sub judicio com a sua consequente anulação.

IV – DECISÃO

Nos termos e pelos fundamentos expostos, julgando totalmente improcedentes as exceções suscitadas pela Requerida e procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelas Requerentes decide, em consequência, este Tribunal:

- a) Anular, com todas as legais consequências, por ilegalidade, os atos de retenção na fonte, por conta de IRS, acima identificados e objeto do pedido e
- b) Condenar a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, nas custas deste processo.

V - 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 € 5.385.426,20.

VI – CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 67.626,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida conforme anteriormente decidido.

- Notifique-se

Lisboa e CAAD, 14-12-2022

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente e Relator)

Pedro Guerra Alves
(Árbitro Adjunto)

Arlindo José Francisco
(Árbitro Adjunto)