

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 198/2023-T

Tema: IRS; tributação de indemnização referente a expropriação por utilidade pública.

SUMÁRIO

I - A norma de incidência das mais-valias tributáveis em sede de IRS, tem uma natureza restritiva, limitando-se às situações enumeradas no n.º 1 do artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código do IRS).

II – Desta forma, o valor de uma indemnização recebido de uma expropriação por utilidade pública de bens imóveis, não é passível de tributação em sede de IRS, pois a respectiva relação jurídica não integra o conceito de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Conselheira Maria Fernanda Santos Maçãs (Presidente), Dr. João Silva Pinto e Dr. João Marques Pinto (Árbitros-vogais), este último em substituição do Prof. Carlos Lobo (que renunciou), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 6 de Junho de 2023, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., NIF ... e **B...**, NIF..., residentes na ..., n.º..., Ponde Lima, doravante identificado apenas por “**Requerentes**”, vieram requerer, em 24 de Março de 2023, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2º e no artigo 10º do Decreto-Lei 10/2011 de 20 de

1.

Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante identificado apenas pelas iniciais RJAT), a constituição de **TRIBUNAL TRIBUTÁRIO** com designação dos Árbitros pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, para Pronuncia Arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRS com o nº 2022... e do acto de indeferimento da reclamação graciosa com o nº ...2022... apresentada contra este acto de liquidação e referente ao seu IRS do ano de 2021, no valor global de € 734.067,46 (setecentos e trinta e quatro mil e sessenta e sete euros e quarenta e seis cêntimos).

Os Requerentes vieram solicitar ao Tribunal Arbitral que julgue o pedido procedente e, em concreto, que:

- (i) Declare a ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa e do acto da liquidação adicional de IRS do ano de 2021 e respectivos juros compensatórios; e, em conformidade,
- (ii) Anule a referida liquidação e restitua o montante de imposto indevidamente pago, acrescido dos respectivos juros compensatórios que contabilizou, à data da apresentação do pedido em € 17.054,50.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante AT).

O Requerente optou por não designar Árbitros.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 24 de Março de 2023.

Em 17 de Maio de 2023, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto nos nºs 1 e 7 do Artigo 11º do RJAT.

Desta forma, em face do disposto no nº 8 do artigo 11º do RJAT, tendo decorrido o prazo estabelecido no nº 11 do mesmo artigo 11º, sem que as Partes se pronunciassem, o Tribunal Tributário Colectivo ficou constituído em 6 de Junho de 2023, tendo, no mesma data, sido emitido despacho para notificação da AT para apresentar a sua contestação e juntar o processo administrativo, despacho este notificado no dia seguinte, 7 de Junho de 2023.

A AT apresentou a sua resposta em 11 de Julho de 2023, requerendo em concreto, a improcedência do pedido formulado pela Requerente, com a correspondente manutenção na ordem jurídica do acto tributário de liquidação objecto da impugnação.

Em 12 de Julho de 2023, foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor:

“1. Não havendo lugar a produção de prova constituenda e não tendo sido suscitada matéria de excepção, o Tribunal dispensa a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, o que faz ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Vd. arts. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT.

2. Notifiquem-se ambas as partes para produzirem alegações escritas, no prazo de quinze dias a partir da notificação do presente despacho, sendo que se concede à Requerida a faculdade de, caso assim o entenda, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pelo sujeito passivo.

3. Designa-se o dia 06 de Dezembro de 2023 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em formato WORD.

Do presente despacho, notifiquem-se ambas as partes.”

As alegações da Requerente foram apresentadas no dia 26 de Julho de 2023, não tendo a Requerida apresentado alegações.

Em 26 de Julho foi enviado o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

Em 4 de Outubro de 2023, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD proferiu um despacho informando que o Senhor Professor Carlos Lobo tinha renunciado à sua nomeação como Árbitro Adjunto deste processo e que em sua substituição tinha sido nomeado o Dr. João Marques Pinto, despacho este que foi notificado às Partes.

No dia seguinte, o Tribunal proferiu o seguinte despacho:

“Nos termos do previsto no n.º 3 do art. 9.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária: “No caso de se verificar a substituição de árbitro, o tribunal arbitral decide se algum acto processual deve ser repetido em face da nova composição do tribunal, tendo em conta o estado do processo”. Cumpre, nestes termos, na sequência da substituição de árbitro verificada na presente acção, apurar se se justifica que haja lugar a repetição de actos processuais praticados. Nos presentes autos apenas houve lugar ao oferecimento de articulados.

Representando, estes, actos processuais para cuja produção, eficácia e interpretação, não se revela imprescindível a manutenção em juízo dos árbitros que se encontravam em exercício de funções no processo quando tais actos foram praticados, não se justifica que se repitam quaisquer actos processuais, prosseguindo a instância os seus demais e regulares termos.

Do presente despacho, notifiquem-se as partes.”

Não se tendo as partes pronunciado sobre a nomeação do Dr. João Marques Pinto para Árbitro Adjunto em substituição do Prof. Carlos Lobo, foi o mesmo designado Árbitro Adjunto do Tribunal em 23 de Outubro de 2023.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4º e 10º nº 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

1.1. Factos considerados provados:

1º - Os Requerente são pessoas singulares, residentes em Portugal, e, como tal, sujeitos passivos de IRS.

2º - Relativamente ao ano de 2021, os Requerentes optaram pela tributação conjunta.

3º - Por despacho do Secretário de Estado da Mobilidade datado de 30 de Abril de 2020, publicado no Diário de Republica, 2ª Série, nº 105 de 29 de Maio, foi declarada a utilidade publica com carácter de urgencia de uma parcela de terreno integrante do prédio rustico inscrito na matriz predial rustica da freguesia de ..., concelho de ... sob o artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o nº

4º - O Requerente A... é comproprietário, na proporção de metade, deste prédio, tendo-o adquirido por sucessão testamentária de sua tia C..., falecida em Abril de 2017, conforme habilitação de herdeiros outorgada em 7 de Maio de 2020.

5º - A entidade expropriante –D... S.A. – instaurou, contra o Requerente e o outro comproprietário, no Juízo Local Cível de Vila Nova de Gaia – Juiz 2 do Tribunal Judicial da Comarca do Porto, processo de expropriação litigiosa a que foi atribuído o nº .../21...T8VNG.

6º - Por sentença datada de 20 de Janeiro de 2021, a propriedade da parcela expropriada foi adjudicada à D... S.A., tendo sido atribuída a essa adjudicação o valor de € 3.913.973,20.

7º -Na sequência desta decisão e na pendência do prazo de recurso foi celebrada transacção entre as partes através da qual estas acordaram na expropriação da parte sobrança da parcela de terreno, com uma área de 84.702,00 m2, contra o pagamento de uma indemnização global de € 6.200.000,00, tendo esta transacção sido homologada por sentença datada de 28 de Fevereiro de 2021.

8º - Por despacho do Secretário de Estado da Mobilidade com o nº 3127-B/2021 de 22 de Março de 2021 publicado no Diário de Republica, 2ª Série, nº 57 de 23 de Março de 2021, esta parcela foi objecto de declaração de utilidade publica.

9º - O pagamento do valor acordado para a expropriação - € 6.200.000,00 – foi pago em 3 prestações com os valores de € 1.000.000,00 a primeira, de €1.286.026,80 e segunda e € 3.913.973,20 a terceira, tendo o Requerente recebido a parte correspondente à quota parte do prédio de que era proprietário, isto é, metade, ou seja, o valor de € 3.100.000,00.

10º - Em 26 de Abril de 2022, os Requerentes apresentaram uma primeira declaração de IRS referente ao ano de 2021, da qual resultou uma liquidação de imposto no valor de € 1.853,90.

11º - Em 3 de Maio de 2022, os Requerentes entregaram uma declaração de substituição da declaração inicial de IRS, que deu origem à liquidação de imposto no valor de € 735.921,36.

12º - Os Requerentes pagaram o imposto liquidado em 22 de Agosto de 2021.

13º - Relativamente a esta liquidação, os Requerentes apresentaram, no Serviço de Finanças de Ponte de Lima, em 23 de Dezembro de 2022, uma reclamação graciosa, a que foi atribuído o nº ...2022... pedindo a sua anulação.

14º - Por despacho do Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo, datado de 28 de Dezembro de 2022, a reclamação graciosa apresentada pelos Requerentes foi objecto de indeferimento total.

15º - No despacho de indeferimento, nomeadamente no seu ponto 4, a AT fundamenta a sua posição da seguinte forma:

“4. O reclamante apresenta o seu entendimento acerca do efeito da expropriação sobre a constituição de direitos sobre o bem, no entanto a posição da AT é, como referido, que se englobam no conceito de alienação onerosa todas as transmissões resultantes da vontade das partes ou por imposição unilateral.” (sublinhado nosso)

16º - Em 24 de Março, os Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que originou o presente processo.

1.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pelos Requerentes e no que consta do processo administrativo junto pela AT.

2. Matéria de Direito

No entendimento do Tribunal, a questão fundamental que deve ser considerada é a de saber se o valor de indemnização recebida pelo Requerente marido, A..., decorrente da expropriação por utilidade pública de um imóvel de que era comproprietário, integra o conceito de uma mais-valia para efeitos de tributação em sede de IRS.

A este propósito, e pela sua clareza, a fundamentação constante da Decisão Arbitral (CAAD) proferida no Processo n.º 116/2023-T, datada de 20 de Junho de 2023, relativa a uma situação em tudo idêntica à do presente processo, em que a entidade expropriante é igualmente a Sociedade D... S.A., e com a qual o presente Tribunal concorda, subscrevendo-a e assumindo-a integralmente, motivo pelo qual, se passa a transcrever a respectiva fundamentação de direito:

“3. Matéria de direito

A questão que é objecto do presente processo é a de saber se o valor da indemnização recebida pelo Requerente A..., relativa à expropriação por utilidade pública de um imóvel é relevante para efeito de mais valias, à face do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, que estabelece o seguinte, na redacção da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, vigente em 2021:

Artigo 10.º

Mais-valias

1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;

Os Requerentes defendem em suma, o seguinte:

– podendo colocar-se a questão de saber se a expropriação configura uma alienação onerosa de direitos reais sobre o imóvel, a verdade é que, quer a doutrina, quer a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e dos Tribunais Arbitrais têm sido consonantes ao pronunciarem-se em sentido desfavorável a semelhante entendimento;

– o conceito de “alienação onerosa” a que se refere no art. 10.º n.º 1, a), do Código do I.R.S não é substancialmente diverso do de “transmissão onerosa” a que se referia o n.º 1 do art. 1.º do Código do Imposto de Mais Valias, sobre o qual a doutrina e a jurisprudência se pronunciou em termos de estar excluída a expropriação por utilidade pública;

– a expropriação por utilidade pública determina uma aquisição originária dos direitos por parte da entidade beneficiária da expropriação, no momento da consumação da expropriação (por utilidade pública), verificando-se a constituição de um novo direito na esfera jurídica da entidade expropriante;

– a justa indemnização paga por expropriação pública não pode ser considerada uma mais-valia para efeitos de tributação em sede de IRS, dado que a expropriação pública não implica a alienação/ transmissão onerosa dos direitos reais sobre imóveis, mas sim a extinção desses direitos, constituindo-se, simultaneamente, novos direitos na esfera jurídica do seu beneficiário;

– e não se diga que o facto de a norma da alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do Código do IRS prever que «para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: no caso de expropriação, o valor da indemnização» constitui base legal da incidência legal objetiva da justa indemnização por expropriação, pois esta norma é relativa à determinação da matéria colectável que não à incidência, pelo que a sua aplicação não respeitaria ainda o princípio da tipicidade e da legalidade

– o legislador não prevê, no artigo 9º do CIRS, como “incremento patrimonial”, a indemnização decorrente da “expropriação por utilidade pública”, e que esta não é subsumível na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do CIRS, uma vez que não é qualificável como “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”, ainda que numa interpretação extensiva;

– a AT, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT, tem um dever legal de rever as orientações genéricas sempre que «[e]xista jurisprudência reiterada dos tribunais superiores, manifestada em cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem que existam decisões dos tribunais superiores em sentido contrário igualmente transitadas em julgado, em número superior».

No presente processo a Autoridade Tributária e Aduaneira defende o entendimento adoptado na decisão da reclamação graciosa, dizendo ainda o seguinte, em suma:

– a tributação de mais-valias decorrentes de expropriações de bens imóveis foi expressamente prevista pelo legislador na alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do CIRS;

– a regra 17ª do nº 4 do artigo 12º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) vem estatuir que, para efeitos de IMT, o valor tributável dos bens expropriados por utilidade pública é o montante da indemnização e caso esta seja estabelecida por acordo, será o correspondente ao valor da indemnização ou o correspondente ao valor patrimonial tributário (VPT) do bem, consoante o que for maior;

– as expropriações não eram expressamente mencionadas nos artigos 2º e 8º do CIMSISDD (relativos à incidência da sisa), tal como ainda hoje não o são no artigo 2º - relativo à incidência do IMT - do CIMT (que sucedeu ao CIMSISDD);

– o legislador entendeu que as expropriações se subsumiam à regra geral constante quer do artigo 2º do CIMSISDD, quer do nº 1 do artigo 2º do CIMT, segundo os quais a sisa ou, respetivamente, o IMT “incide sobre as transmissões a título oneroso, do direito de

propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional”;

– o n.º 1 do artigo 11.º da LGT manda aplicar à determinação do sentido das regras gerais os princípios gerais de interpretação das leis, designadamente os previstos no artigo 9.º do Código Civil;

– atendendo ao elemento sistemático, não pode deixar de se considerar que a consideração das expropriações como transmissões onerosas para efeitos de IMT não pode deixar de revestir idêntica natureza para efeitos de IRS;

– uma conclusão diferente colidiria de frente com o disposto no n.º 3 artigo 9.º do Código Civil, quando este presume que o legislador consagrou as soluções mais acertadas;

– no CIMSISD e no CIMT a referência à expropriação surgia só no capítulo dedicado à determinação da matéria coletável;

– a não tributação de montante recebido a título indemnizatório, resultante de expropriação por utilidade pública, além, de violação flagrante ao princípio da justiça material, consubstancia uma violação frontal ao princípio da igualdade e dos princípios da capacidade contributiva e da justiça;

– estamos perante um acréscimo patrimonial, um ganho, que não é diferente do obtido através da venda;

– o pedido sobre o artigo 68.º-A da LGT não tem cabimento no âmbito da competência material do tribunal arbitral, porquanto não está previsto quer no RJAT, quer na Portaria de Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira ao CAAD.

3.1. Apreciação da questão

Como dizem os Requerentes, é unânime a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tanto na vigência do Código do Imposto de Mais Valias como na vigência do CIRS, no sentido de o valor da indemnização recebida por expropriação por utilidade pública de um imóvel não ser relevante para efeito de mais-valias, mesmo quando o seu valor é determinado por acordo. Neste sentido, podem ver-se, na vigência do Código do Imposto de Mais Valias, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, em que se entendeu, sem suma, que sendo a expropriação uma forma de aquisição originária não se estava perante o preenchimento do conceito de

«transmissão onerosa» para efeitos do artigo 1.º daquele Código ([1]), e «a justa indemnização paga na expropriação por utilidade pública não é um preço de aquisição mas uma justa ponderação do interesse público e do interesse do expropriado, por isso, não está abrangido pelos ganhos a que se refere o art. 1º do Código do Imposto de Mais Valias». ([2]) Na vigência do CIRS, o Supremo Tribunal Administrativo manteve esse entendimento, no sentido da não sujeição da IRS, a título de mais-valias, dos ganhos obtidos com indemnizações por expropriações por utilidade pública, apesar da alteração do termo «transmissão» (utilizado no artigo 1.º do Código do Imposto de Mais Valias) para «alienação» (usado no artigo 10.º, n.º 1, do CIRS).

Afigura-se que esta alteração terminológica é, de facto, irrelevante, neste contexto, desde logo porque, como ensina CASTRO MENDES, o termo «alienação», «usa-se por vezes como sinónimo de transmissão, mas mais vulgarmente designa só a transmissão a título oneroso, mais particularmente contra dinheiro» ([3]) e a Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, que concedeu ao Governo autorização legislativa a para aprovar o CIRS, que veio a ser aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, permite perceber que aquelas expressões são utilizadas como sinónimos, designadamente através do n.º 6 do seu artigo 13.º, em, que se estabelece que «não contam como rendimento do IRS as mais-valias resultantes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do próprio desde que o produto da alienação seja reinvestido na aquisição de outro imóvel ou de terreno para a construção de imóvel exclusivamente com o mesmo destino».

Por outro lado, e mais relevantemente, a mesma Lei n.º 106/88, estabelece expressamente, na alínea g), do n.º 2 do seu artigo 4.º, sobre a incidência objectiva, o seguinte:

2 – Consideram-se:

(...)

g) Mais-valias: os ganhos resultantes de transmissão onerosa de bens imóveis ou de partes sociais e outros valores mobiliários, da cessão do arrendamento e de outros direitos e bens afectos, de modo duradouro, ao exercício de actividades profissionais independentes, da transmissão onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não for o seu titular originário;

Por isso, tem de concluir-se que a Lei de autorização legislativa utilizou para definição do âmbito de incidência objectiva do IRS, quanto à categoria de «Mais-Valias», o conceito de «transmissão» que era utilizado no Código do Imposto de Mais Valias e que era interpretado como não abrangendo as situações de aquisição originária, em que se enquadra a aquisição através de expropriação por utilidade pública. ([4])

É certo que no CIRS veio a fazer-se, na alínea b) do n.º 1 do artigo 42.º da versão original do CIRS, uma referência ao valor de realização «no caso de expropriação», idêntica à que consta da alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º deste Código, na redacção actual, pertinentemente invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Mas, tendo-se concluído que a referida lei de autorização legislativa não permitiu ao Governo estender o âmbito de incidência objectiva a situações de aquisição originária, como é a expropriação por utilidade pública, uma interpretação no sentido de o termo «alienação», utilizado no artigo 1.º, n.º 1, alínea a), do CIRS abranger situações de expropriação seria organicamente inconstitucional, pois a definição do sentido e da extensão da autorização é obrigatoriamente efectuada na lei autorizante (artigo 165.º, n.º 2, da CRP) e decretos-leis publicados no uso de autorização legislativa estão subordinados às correspondentes leis de autorização (artigo 112.º, n.º 2, da CRP), em matérias incluídas na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, como é a criação de impostos e definição da sua incidência [artigos 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i), e 198.º, n.º 1, alínea b), da CRP]. Por isso, a única interpretação do termo «alienação» utilizado na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS que é constitucionalmente admissível é no sentido de ele ter o alcance do termo «transmissão», reportando-se à aquisição derivada a título oneroso e, assim, excluindo do âmbito de incidência os ganhos obtidos através de indemnização por utilidade pública.

Esta interpretação é corroborada pelo próprio Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 442-A/88 em que se refere que houve a intenção de alargar «a tributação a ganhos não sujeitos ao actual imposto de mais-valias, tais como os gerados pela transmissão onerosa de qualquer forma de propriedade imóvel» e não a de estender a tributação a situações jurídicas que não configurassem uma «transmissão».

Os factos, invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, de tanto o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações como o Código de Imposto

Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis preverem tributação para situações de expropriação por utilidade pública não têm qualquer relevo para afastar a coerência sistemática da não tributação em IRS dos valores pagos como indemnização aos expropriados, pois aquela tributação não tem por objecto mais-valias, e esta recairecaindo sobre os adquirentes e não sobre os titulares dos bens transmitidos.

Finalmente, e ao contrário do defendido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a não tributação como rendimento dos valores recebidos como indemnização por expropriação por utilidade pública, não é incompatível com os princípios constitucionais da legalidade, da igualdade e da tributação com base na capacidade contributiva e da justiça, antes é a solução imposta pela própria Constituição.

Quanto ao princípio da legalidade, já se referiu, em face dos artigos 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i), e 198.º, n.º 1, alínea b), da CRP, que o sentido e extensão da Lei de autorização legislativa obstam ao alargamento da tributação de mais-valias às quantias recebidas a título de indemnização por expropriação por utilidade pública, para além de a interpretação correcta da lei conduzir à não tributação. Por isso, esta interpretação materializa o princípio da legalidade, em vez de o afectar.

No que concerne ao princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei, é estabelecido pelo art. 13.º da CRP, mas este princípio, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional. ([5]) O mesmo sucede com o princípio da tributação com base na capacidade contributiva, que é um corolário do princípio da igualdade.

Num regime em que a tributação de mais-valias apenas ocorre quando elas são realizadas, como sucede com o IRS, os cidadãos que são obrigados a realizá-las, perdendo o direito de propriedade sobre os imóveis por força de um acto expropriativo, não estão em situação idêntica à dos cidadãos que, por sua livre vontade, decidem vender os seus imóveis, optando por realizar mais-valias em vez de manterem a sua propriedade.

Na verdade, perante este regime de tributação apenas de mais-valias realizadas, a generalidade dos cidadãos têm a faculdade de serem ou não tributados pelos aumentos patrimoniais resultantes da valorização das suas propriedades, bastando-lhe, se não querem ser tributados, absterem-se de as transmitirem e, para além disso, se decidirem realizar mais-valias, podem escolher o momento em que o fazem, podendo, designadamente, optar pelo momento em que lhes seja mais vantajoso realizá-las (por exemplo, optando por realizá-las num ano em que também realizem menos-valias que atenuem ou eliminem a tributação, que incide sobre o saldo, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º do CIRS).

Por isso, também para concretizar estes princípios da igualdade e da tributação com base na capacidade contributiva, justifica-se que seja feita uma distinção, dando um tratamento fiscal mais favorável às situações em que o cidadão, por razões de interesse público, é colocado numa situação em que independentemente da sua vontade lhe é retirado o seu direito de propriedade.

Para além disso, não se pode olvidar que, relativamente à expropriação por utilidade pública vigora uma garantia constitucional específica do direito a uma «justa indemnização», assegurada pelo artigo 62.º, n.º 2, da CRP, que, para o ser, não poderá deixar de permitir ao expropriado obter um bem equivalente ao expropriado.

Na verdade, «impondo o princípio da justa indemnização que as indemnizações devidas por expropriação constituam uma compensação da desigualdade entre os cidadãos (perante os encargos públicos) determinada pela expropriação e assegurem uma adequada restauração da lesão patrimonial sofrida pelo expropriado - o que se obtém pelo critério do valor de mercado do bem expropriado» ([6]), o valor da indemnização não pode ser fiscalmente onerado, pois, se o for, o expropriado não terá a compensação adequada da lesão patrimonial que lhe é provocada pelo acto expropriativo.

Por isso, sendo o valor da indemnização o que é justo pagar ao expropriado, a cobrança de IRS sobre o montante da indemnização ofende ainda o princípio da justa indemnização, garantida pelo artigo 62.º, n.º 2, da CRP, pois o pagamento de imposto tem como consequência o que o expropriado receberia, líquido de imposto, seria necessariamente menos do que o que é justo, o que é também incompatível com o princípio da justiça invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por isso, a interpretação defendida pelos Requerentes, que conduz à compensação plena do dano sofrido pelos Requerentes com a expropriação, é a que assegura o princípio da justiça.

Esta não tributação em sede de IRS é, aliás, comum à generalidade das indemnizações que visam compensar danos patrimoniais comprovados, como decorre do artigo 9.º, n.º 1, do CIRS, pelo que o que seria incompatível com o princípio da igualdade seria o tratamento fiscal mais desfavorável das indemnizações decorrentes de expropriações por utilidade pública.

Por isso, a interpretação defendida pelos Requerentes não viola a Constituição, acto antes é a por ela exigida.

Consequentemente, a liquidação impugnada e a decisão da reclamação graciosa que a manteve enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.”

Em face de tudo o exposto, entende este Tribunal que a indemnização recebida pela expropriação de um bem imóvel não integra o conjunto de regras de incidência constantes do artigo 10º nº 1 do Código do IRS e, como tal, não estará, nesta sede, sujeita a tributação.

Em consequência, a liquidação em crise e objecto do presente pedido de pronuncia arbitral, bem como a decisão da reclamação graciosa deduzida pelos Requerentes, enfermam do vicio de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, o que determina a sua anulação, nos termos do disposto no artigo 163º, nº 1 do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável em face do artigo 2º, alínea c) da Lei Geral Tributária (LGT).

Para além da restituição do valor do imposto pago pelos Requerentes, vêm estes pedir, ainda, o pagamento de juros indemnizatórios, que, desde já, e até à data da propositura da impugnação em apreciação, computaram em € 17.054,50.

No que se refere ao pagamento de juros indemnizatórios, de harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral vincula a Administração, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, **«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não**

tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT].

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 - São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

Ora, na situação em apreço, o erro que afecta a liquidação na parte respeitante ao valor da indemnização na matéria tributável, é imputável aos Requerentes, pois foram eles que apresentaram uma declaração de substituição, com a inclusão desse valor no seu rendimento tributável.

Por isso, quanto à liquidação impugnada, o erro não pode ser directamente imputado aos serviços, não devendo haver, em consequência, direito ao recebimento de juros indemnizatórios decorrentes da sua prática.

No entanto, o mesmo não sucede com a decisão da reclamação graciosa, pois deveria ter sido deferida a pretensão dos Requerentes, sendo que este erro, sim, é completa e integralmente imputável à Requerida.

O facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, poderá ser enquadrada no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois verifica-se um nexo de causalidade entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de

reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reperia devendo esta omissão ser equiparada a uma acção.

Neste sentido, aliás, tem-se pronunciado o STA, como se pode conformar pelos Acórdãos seguintes:

- Processo 601/89 de 28.10.2009
- Processo n.º 2342/12.3BELRS de 18.11.2020
- Processo n.º 16/10.9BELRS 0884/17 de 28-04-202

No caso em apreço, a reclamação graciosa foi apresentada em 23.12.2022 e foi indeferida em 28-12-2022, dentro do prazo legal previsto no n.º 1 do artigo 57.º da LGT, pelo que a partir desta última data, devem começar a contar-se juros indemnizatórios, relativamente à quantia a reembolsar.

Os juros indemnizatórios são devidos, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, e contados desde 28-12-2022, a data em que o erro passou a ser imputável à Requerida, até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

A condenação respectiva e o cálculo dos juros indemnizatórios devidos terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão [artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea d) da LGT]

3. Questões de reconhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade da liquidação e da decisão da reclamação graciosa que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pelos Requerentes.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

4. Decisão

Em face de tudo o exposto , decide este coletivo:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular do acto de liquidação de IRS com o nº 2022... e do acto de indeferimento da reclamação graciosa com o nº ...2022... apresentada com este acto de liquidação;
- b) Condenar a Requerida na restituição do imposto em excesso pago pelas Requerentes no montante de € 734.067,46 (setecentos e trinta e quatro mil e sessenta e sete euros e quarenta e seis cêntimos) que corresponde ao valor liquidado depois da apresentação da declaração de substituição (€ 735.921,36), deduzido do valor liquidado em decorrência da primeira declaração de IRS apresentada (€ 1.853,90);
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima determinados;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

5. Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 734.067,46 (setecentos e trinta e quatro mil e sessenta e sete euros e quarenta e seis cêntimos), que não foi contestado pela Requerida e corresponde, como se viu, ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

6. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 10.710,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 29 de Novembro de 2023

Os Árbitros

Fernanda Maçãs (Presidente)

Dr. João Santos Pinto (Vogal)

Dr. João Marques Pinto (vogal)

[1] Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 21-10-1987, processo n.º 4713, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-12-88, página 1089;

– de 06-12-1989, processo n.º 10397, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-4-92, página 1263;

– de 15-11-1990, processo n.º 5769, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-4-93, página 1216;

– de 17-01-1996, processo n.º 19846, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-3-1998, página 81.

[2] Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19-06-1996, processo n.º 15056, publicado em Apêndice ao Diário da República de 04-12-1997, página 72.

[3] Teoria Geral do Direito Civil, volume I, 1978, página 165.

[4] Neste sentido, podem ver-se também OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direitos Reais*, 1970, página 171, e MENEZES CORDEIRO, *Direitos Reais*, 1979, volume II, páginas 794, 795 e 802.

[5] Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 81;

n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 416, página 295;

n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 436, página 129;

n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 455, página 152;

n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 460, página 284;

n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 485, página 26.

[6] Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 219/01, de 22-05-2001, processo n.º 730/00, que segue jurisprudência corrente.