

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 202/2025-T

Tema: IRS; Mais-Valias; Expropriação por utilidade pública; e desistência do pedido

SUMÁRIO:

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

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 respetiva relação jurídica não integra o conceito de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis a que se refere o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

III – Os Requerentes podem em qualquer altura ou fase do processo, desistir de parte ou da totalidade do pedido, independentemente da vontade e aceitação da Requerida, provocando dessa forma a extinção do direito que pretendiam fazer valer em juízo.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º ... e B..., contribuinte n.º..., casados entre si, doravante “Requerentes”, residentes na Rua ..., n.º..., Vila Nova de Gaia apresentaram pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea

1.

a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... e, mediatemente, da liquidação de IRS n.º 2024..., do ano de 2023, da liquidação de juros compensatórios n.º 2024... e da demonstração de acerto de contas, com o valor global de € 33 875,68.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 3 de março de 2025, foi aceite, no dia 5 de março de 2025, pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 22 de abril de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 14 de maio de 2025, sendo que a Requerida foi notificada para apresentar a sua resposta no dia 15 de maio de 2025, na sequência de despacho datado do dia anterior.

5. Em 16 de junho de 2025, a Requerida apresentou resposta, na qual defendeu a manutenção na ordem jurídica dos atos objeto desta ação arbitral.

6. O Tribunal Arbitral determinou que, por despacho de 23 de agosto de 2025, ao abrigo do princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas (artigo 16.º, al. c), do RJAT), a dispensa da reunião a que o artigo 18.º

do RJAT alude. As partes foram ainda notificadas para apresentarem, querendo, alegações finais escritas e simultâneas no prazo de 10 dias.

7. Os Requerentes e a Requerida apresentaram as suas alegações finais no dia 10 de setembro de 2025, mantendo, no seu teor, as posições iniciais.

8. O Tribunal Arbitral convidou as partes, por despacho de 27 de outubro de 2025, a juntarem a demonstração da liquidação n.º 2024..., visto que a mesma não constava nos autos.

9. Os Requerentes vieram juntar, no dia 10 de novembro de 2025 a referida demonstração da liquidação, e, concomitantemente, desistir de parte do pedido – questão da utilização da taxa reduzida de 5% aplicável aos rendimentos prediais.

II. SANEAMENTO

10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT. O processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

11. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a)** A nua propriedade dos Requerentes sobre ½ do prédio inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e... – artigo ... (agora...), descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia, sob o número..., foi expropriada;
(Documento junto pelos Requerentes, sob o número 3, com o pedido de pronúncia arbitral)
- b)** A escritura de expropriação amigável foi celebrada no dia 22 de agosto de 2023, na qual consta que os Requerentes receberam € 187 500 como indemnização e que “aceitam expressamente que a indemnização acordada é a única devida, e representa a verba por todos os prejuízos causados pela expropriação...”;
(Documento junto pelos Requerentes, sob o número 3, com o pedido de pronúncia arbitral)
- c)** Os Requerentes receberam, em 2023, os seguintes rendimentos de prédios reabilitados:
- a. Prédio inscrito na matriz predial urbana sob o n.º ..., freguesia com o código n.º..., contrato com início a 1 de fevereiro de 2020, no valor de € 2785,08 (quadro 4.1, linha 4007 da declaração Modelo 3 de 2023);
 - b. Prédio inscrito na matriz predial urbana sob o n.º ..., freguesia com o código n.º..., contrato com início a 1 de fevereiro de 2020, no valor de € 5649,41 (quadro 4.1, linha 4008 da declaração Modelo 3 de 2023);
 - c. Prédio inscrito na matriz predial urbana sob o n.º..., freguesia com o código n.º..., contrato com início a 1 de fevereiro de 2020, no valor de € 2785,08 (quadro 4.1, linha 4013 da declaração Modelo 3 de 2023);

- d. Prédio inscrito na matriz predial urbana sob o n.º..., freguesia com o código n.º..., contrato com início a 1 de fevereiro de 2020, no valor de € 5649,41 (quadro 4.1, linha 4014 da declaração Modelo 3 de 2023);

(PA)

- d) Os Requerentes entregaram, no dia 28 de junho de 2024, a declaração de IRS respeitante ao ano de 2023, sem a inscrição do valor recebido por via da expropriação;

(PA)

- e) A AT abriu um processo de divergências por não ter sido declarada a alienação do prédio inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ..., com o artigo ... (agora ...), descrito na descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia, sob o número...;

(PA)

- f) A AT procedeu à correção oficiosa da liquidação apresentada, tendo sido emitida a liquidação de IRS n.º 2024..., do ano de 2023, no valor a pagar de € 33 875,68, na qual foi acrescentado o Anexo G, com um valor de realização de € 187 500, e € 1943,37 como valor de aquisição;

(PA)

- g) O valor inscrito na liquidação identificada no número anterior foi pago no dia 12 de novembro de 2024;

(PA)

- h) Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa relativamente à referida liquidação de IRS e de juros compensatórios;

(PA)

- i) A reclamação graciosa que tramitou com o n.º ...2024... foi indeferida, por despacho de 2 de dezembro de 2024, com a seguinte fundamentação:

V. Nos termos do artigo 10.º, número 1, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem, designadamente da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, englobando-se neste conceito não apenas a resultante de acordo de vontades entre as partes contratantes, como ainda a decorrente de decisão unilateralmente imposta, caso típico das expropriações (cf. Informação Vinculativa - Proc.º n.º 1737/2017, de 11/12/2017).

VI. É que, como previsto no artigo 1.º do Código das Expropriações, os bens imóveis e os direitos a eles inerentes podem ser expropriados por causa de utilidade pública compreendida nas atribuições, fins ou objeto da entidade expropriante, mediante o pagamento contemporâneo de uma justa indemnização nos termos do presente Código, pelo que a expropriação, quer amigável, quer litigiosa, implica a extinção do direito de propriedade sobre o imóvel em que recai e constitui um direito a favor de quem tem a seu cargo a prossecução do fim de utilidade pública que se teve em vista.

VII. Por outro lado, nos termos do n.º 3 do artigo 10.º do Código do IRS, “os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos”, pelo que se terá de considerar que a expropriação se consumou na data em que o auto de expropriação foi lavrado”.

VIII. Consequentemente, será esse a data que releva como “momento da prática do ato” e, como tal, é essa a data em que se verifica a sujeição a imposto da mais-valia decorrente da expropriação do prédio, considerando-se como valor de realização o valor da indemnização, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do Código do IRS.”

IX. Já relativamente ao valor de aquisição, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se o valor que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT), conforme o disposto no n.º 1 do art.º 46º do CIRS, ou então, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, o valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo ou que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido, conforme previsto no art.º 45º do CIRS.

X. Relativamente ao alegado pelo reclamante, no que diz respeito ao n.º 7 do art.º 71º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o qual previa que “os rendimentos prediais auferidos por sujeitos passivos de IRS residentes em território português são tributados à taxa de 5 %”, aquele artigo

encontra-se revogado pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro. XI. Desta forma, considera-se que a liquidação oficiosa agora em crise, se encontra efetuada nos termos legais, nada se podendo apontar à mesma.

XII. Assim sendo, cumpre igualmente informar que não são devidos juros indemnizatórios por não se ter verificado erro imputável à AT, de acordo com o estipulado no n.º 1 do artigo 43º da LGT, nem qualquer uma das situações previstas nos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo.

CONCLUSÃO Dado o acima exposto e salvo melhor e superior entendimento, deverá a presente petição ser indeferida, mantendo-se vigente a liquidação oficiosa ora reclamada. Deverá ser dispensado o direito de audição, uma vez que os factos em análise já foram submetidos, noutra fase do procedimento, a audiência do contribuinte

(PA)

- j) Os Requerentes vieram desistir do pedido, no dia 10 de novembro de 2025, relativamente à questão da utilização da taxa reduzida de 5% aplicável aos rendimentos prediais;

(Sistema informático do CAAD)

- k) Os Requerentes juntaram aos autos, no dia 20 de novembro de 2025, procuração forense com poderes especiais para desistir, total ou parcialmente, do pedido formulado, com ratificação do processado;

(Sistema informático do CAAD)

- l) Em 3 de março de 2025, os Requerentes apresentaram o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

(Sistema informático do CAAD)

§2 – Factos não provados

Não existem factos não provados.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

12. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

13. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

14. Os factos assentes foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com os que constam do PA.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§1 – Posições das partes

Os Requerentes defendem que a liquidação de IRS (e de juros compensatórios) é ilegal, na medida em que:

- a. A expropriação não representa uma transmissão do direito de propriedade;

- b. O valor recebido pelos expropriados não é um preço, mas um valor de natureza indemnizatória, em resultado da extinção dos seus direitos sobre o imóvel;
- c. O CIRS não contém norma de incidência, nem a título de mais-valias, nem a qualquer outro título, sobre os valores recebidos por via de expropriação de imóveis;
- d. A liquidação é, deste modo, ilegal;
- e. Para além do mais, a AT não fundamentou o valor de aquisição utilizado no cálculo da mais-valia;
- f. A liquidação padece também de falta de fundamentação;
- g. Têm direito à tributação à taxa de 5% relativamente aos rendimentos da categoria F que auferiram em relação aos prédios reabilitados, pois a redação do artigo 72.º, números 2, 3, 4 e 5 do CIRS (introduzida pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro) somente se aplica aos contratos de arrendamento celebrados a partir do dia 1 de outubro de 2019;
- h. Peticionam, ainda, a restituição do valor do imposto e dos juros compensatórios, bem como a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

Já a AT defende, em abono da sua posição, que:

- a. A tributação de mais-valias decorrentes de expropriações de bens imóveis foi expressamente prevista pelo legislador;

- b. Sendo questionável a técnica legislativa utilizada, não deixa de ser clara a conclusão de deverem ser tributadas as mais-valias geradas pelo pagamento de indemnizações determinadas por expropriações cujo valor seja superior ao de aquisição dos imóveis;
- c. Para além do mais, a regra 17.^a, do n.º 4, do artigo 17.º, 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. Caso a indemnização seja estabelecida por acordo, o valor tributável será o da indemnização ou o correspondente ao valor patrimonial tributário, consoante o que for maior;
- d. Já a parte final do primeiro parágrafo do artigo 19.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (“CIMSISD”) cominava que o valor dos bens expropriados por utilidade pública para efeitos de SISA seria o montante da indemnização, salvo se esta tivesse sido estabelecida por acordo ou transação;
- e. Todavia, as expropriações não eram expressamente previstas nos artigos 2.º e 8.º do CIMSISD (relativos à incidência da SISA), tal como ainda hoje não o são no artigo 2.º - relativo à incidência do IMT. A opção legislativa deve ser interpretada no sentido de que as expropriações se subsumiam à regra geral constante, quer do artigo 2.º do CIMSISD, quer do n.º 1, do artigo 2.º, do CIMT, segundo o qual o IMT incide sobre as transmissões a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados em território nacional;
- f. É nesta linha que coloca a questão: como entender que uma determinada figura reveste a natureza de transmissão onerosa para efeitos de um imposto sobre o património, mas

-
- já não a reveste em sede de um imposto sobre o rendimento integrado no mesmo ordenamento jurídico tributário?
- g. No CIRS, como no CIMSISDD, a referência à expropriação surge em capítulo gizado para a determinação da matéria coletável;
 - h. Em IMT a qualificação da expropriação como transmissão onerosa jamais foi colocada em causa;
 - i. Em suma, também em IRS, o incremento patrimonial é objeto de tributação;
 - j. No que respeita à tributação dos rendimentos prediais, na liquidação impugnada (ao invés do que se verificou na liquidação anterior de IRS relativa ao mesmo ano) foi utilizada a taxa de 5%;
 - k. Na primeira liquidação, o imposto relativo a tributações autónomas (que no caso dos Requerentes se reporta a rendimentos prediais) ascendia a € 7615,27, enquanto na liquidação impugnada, esse valor foi reduzido para € 4 144,36;
 - l. Razão pela qual, não se verifica a ilegalidade imputada à liquidação;
 - m. Defende que, por último, não padecendo a liquidação de qualquer ilegalidade, não deve existir reembolso e condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

§2 – Questão da ilegalidade das liquidações

A primeira questão que o Tribunal tem de enfrentar consiste em determinar se existe, ou não, norma de incidência objetiva em IRS que inclua, no âmbito da tributação das mais-valias, os ganhos emergentes de uma expropriação.

As mais-valias constituem incrementos patrimoniais que integram os rendimentos da categoria G – artigo 9.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

O artigo 10.º, números 1 e 4, do CIRS contém o elenco taxativo dos rendimentos que constituem mais-valias, tendo, em 2023, o seguinte teor:

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;

(...)

4 - O ganho sujeito a IRS é constituído:

a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nas situações previstas nas alíneas a), b), c), i), j) e k) do n.º 1, sem prejuízo do disposto no n.º 19;

(...)

As partes não concordam quanto à questão de apurar se a indemnização resultante de uma expropriação é fonte de um incremento patrimonial em resultado de uma alienação onerosa para efeitos do artigo 10.º do CIRS.

Os Requerentes entendem que a liquidação é ilegal, na medida em que a expropriação constitui uma forma de aquisição originária da propriedade pela expropriante e, por isso, o montante recebido não representa um preço, mas um valor com natureza indemnizatória e o CIRS não contém qualquer norma de incidência a título de mais-valias ou a qualquer outro relativamente à expropriação de bens imóveis.

Já a Requerida advoga, pelo contrário, que a tributação de mais-valias decorrentes de expropriações de bens imóveis foi expressamente prevista pelo legislador e sendo questionável a técnica legislativa utilizada, não deixa de ser clara a conclusão de deverem ser tributadas as mais-valias geradas pelo pagamento de indemnizações determinadas por expropriações cujo valor seja superior ao de aquisição dos imóveis.

A doutrina converge na conclusão de que a incidência seletiva constitui uma das características das mais-valias tributáveis, isto é, somente aquelas que se encontram previstas na lista do artigo 10.º, n.º 1, do CIRS são tributadas. Vejamos.

Sustenta, neste sentido, Xavier de Basto¹:

Como se vê a tributação é seletiva: não são tributáveis mais-valias que não sejam as previstas no elenco deste n.º 1 do artigo 10.º, que é, pois, um elenco taxativo. (...) Só as mais-valias da lista exaustiva desse n.º 1 – repete-se – são tributáveis. Em matéria de incidência fiscal, as mais-valias são um numerus clausus.

Já Paula Rosado Pereira² refere que o artigo 10.º, n.º 1, do CIRS prevê uma incidência seletiva, na medida em que:

[r]esulta da opção legislativa pela consagração de um elenco restrito de ganhos tributáveis como mais-valias na categoria G, face a um universo bastante mais amplo de ganhos potencialmente relevantes.

¹ IRS. Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, p. 396.

² Manual de IRS, 2.ª edição, Almedina, 2019, p. 207.

A questão coloca-se, nos autos, relativamente à indemnização por expropriação, isto é, se deve, ou não, ser tributada como mais-valia. Sucede, no entanto, que o facto não consta, expressa e concretamente, no artigo 10.º, n.º 1, do CIRS.

A questão e não é nova, veja-se, por exemplo, os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: i) processo 005769, de 15 de novembro de 1990; (ii) processo n.º 0813/16.1BEAVR, de 7 de abril de 2021; e (iii) processo n.º 1260/11.7BEPRT, de 10 de novembro de 2021.

A jurisprudência conclui nos referidos arestos que o valor da indemnização recebida por expropriação por utilidade pública de um imóvel não releva para efeitos de mais-valias, ainda que o seu valor seja determinado por acordo. Acrescenta-se que a referida posição interpretativa abrange, não só a vigência do Código do Imposto de Mais-Valias, como a do CIRS.

Por exemplo, o Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 0280/16.0BEAVR, de 13 de dezembro de 2023, fundamentou o aresto do seguinte modo:

Atentos os contornos do caso concreto e acolhendo a sugestão do Ministério Público, cumpre invocar o ensinamento de Marcelo Caetano in Princípios Fundamentais do Direito Administrativo, para a conclusão de que a expropriação por efeito de utilidade pública sobre um bem não configura um contrato mediante o qual haja lugar à transmissão do direito real de propriedade (ou outros direitos reais menores) sobre um imóvel, parece-nos preponderante o que Marcelo Caetano (na obra Princípios Fundamentais do Direito Administrativo) segundo o qual “ ... expropriar ou desapropriar são antónimos de apropriar. A apropriação consiste na criação do direito de propriedade de alguém sobre certa coisa. A desapropriação será a extinção desse direito. (...);

“Com o pagamento da indemnização ficam extintos todos os direitos do expropriado sobre os bens.

E se os direitos foram extintos, está claro que não podem ser transmitidos...”. Ainda no plano doutrinal convoca-se o subsídio aduzido pelo Ministério Público no seu douto Parecer e que, com a devida vénia, aqui evocamos, concretamente, a referência a J. E. Figueiredo Dias e Fernanda Paula Oliveira, in Noções Fundamentais do Direito

Administrativo, 2.ª Ed., p. 349 quando expendem “por, como referimos, a expropriação corresponder a uma forma de aquisição originária de direitos, procedendo à extinção de todos aqueles que incidem sobre o bem objeto de expropriação”. Como é também de enfatizar que a jurisprudência deste STA aponta no sentido de que a expropriação corresponde a uma forma de aquisição originária, isso já na vigência do Código de Imposto de Mais-Valias, pontificando a respeito os Acórdãos prolatados em 06/12/89, proc. n.º 610397, 15/11/90, proc. n.º 005769, 17/01/96, proc. n.º 0219846 e 19/06/96, proc. n.º 015056, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

Igualmente impressionantes são os proferidos mais recentemente pelo STA em 07-04-2021, Proc. n.º 01260/11.7BEPRT e em 10-11-2021, Proc. n.º 01260/11.7BEPRT, ambos publicados no referido sítio, extractando-se deste último a parte do sumário que releva para a solução do presente litígio:

“(…)

*VI - A expropriação por utilidade pública e uma forma de aquisição originária.
VII - Assim, não é subsumível ao conceito de transmissão, relevante para efeitos do artigo 10.º do Código do IRS em virtude de a sua tipicidade evidenciar o carácter selectivo da tributação das mais-valias, dando o elenco exaustivo ou taxativo dos factos geradores de imposto, não sendo tributáveis outras mais-valias que não sejam as previstas no elenco deste normativo.*

VIII- Dessa norma de incidência real das mais-valias tributáveis na categoria G do IRS, não consta a indemnização por expropriação de utilidade pública, nem a expropriação pode ser reconduzida à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, prevista na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do Código do IRS.”

Por assim ser e ainda na senda do expandido pelo Ministério Público, não configurando a expropriação por utilidade pública uma transmissão / alienação onerosa de direitos reais sobre o imóvel, resulta que o valor da “justa indemnização” a que se refere o n.º 2 do art.º 62.º da Constituição, embora seja contrapartida da extinção do direito do expropriado, não constituirá rendimento sujeito a IRS porquanto não se encontra prevista a expropriação como facto gerador de rendimentos sujeitos a mais-valias, não sendo passível de enquadramento na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do CIRS como

ganho proveniente de uma alienação onerosa de direitos reais. E continuamos a acompanhar o EPGA no tocante à alegação da Recorrente de que “ ... A norma do artigo 44.º desenvolve o alcance da norma do artigo 10.º e concretiza a sua aplicação às transferências patrimoniais decorrentes de expropriações, Sendo que é a previsão específica dessa realidade na alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do CIRS que corrobora a sujeição a imposto da mais-valia em caso de indemnização por expropriação, nos termos da interpretação conjugada da alínea a) do n.º 1 e do n.º 3 do artigo 10.º do mesmo Código” (cf. Conclusão XIV, das Alegações de Recurso). Com efeito, tal entendimento é inviável porquanto, não obstante o artigo 44º do CIRS dispor no seu nº1 alínea b) que para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, se considera como valor de realização, no caso de expropriação, o valor da indemnização por expropriação de utilidade pública, não é susceptível de enquadramento na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do CIRS como ganho proveniente de uma alienação onerosa de direitos reais, ao que acresce que também não se integra nas situações previstas nas restantes alíneas do artigo 10.º do CIRS.

Há ainda que aduzir que a incidência das mais-valias tributáveis na categoria G, está circunscrita às situações tipificadas no artigo 10.º, n.º 1, do CIRS, não contemplando expressamente a expropriação.

Ademais, do disposto no art. 4.º n.º2, g), da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, que autorizou o Governo a aprovar o Código do IRS, previu-se quanto a “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”.

E, como antedito, a expropriação por utilidade pública não se encontra abrangida pela norma de incidência da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do I.R.S., nem na alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do mesmo código, pois tal redundaria em inconstitucionalidade orgânica, para além de que violaria o princípio da tipicidade.

Com efeito, por força do disposto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP “2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

Tal significa que terá que haver norma expressa que contemple a incidência do imposto, sendo que o artigo 44.º do CIRS não é, manifestamente, uma norma de incidência tributária, visando apenas determinar a matéria tributável e pressupondo que a expropriação esteja prevista na base de incidência das mais-valias, não se prestando a ampliar o âmbito da incidência e colmatar lacunas nas aludidas normas de incidência. E, como bem denota o EPGA, de acordo com o artigo 9.º n.º 2 do CC “Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

Em resumo, conclui que a expropriação por utilidade pública é uma forma de aquisição originária, não sendo relevante para efeitos de incidência do artigo 10.º do CIRS, na medida em que perante o elenco seletivo dos factos geradores de imposto não são tributáveis as mais-valias que não se encontrem previstas no referido normativo. A expropriação por utilidade pública não pode ser reconduzida à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis prevista no artigo 10.º, n.º 1 e 44.º, n.º 1, alínea b), ambos do CIRS, pois tal redundaria em inconstitucionalidade orgânica e violaria o princípio da tipicidade tributária.

A referida linha interpretativa tem sido reiterada e sistematicamente observada pelos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, e.g., decisões proferidas nos processos números 60/2023-T, de 9 de outubro de 2023; 116/2023-T, de 20 de junho de 2023; 198/2023-T, de 29 de novembro de 2023; 273/2022-T, 17 de novembro de 2022; e 293/2025-T, de 22 de setembro de 2025.

O Tribunal Arbitral não encontra fundamentos para divergir da interpretação que se encontra consolidada na jurisprudência estadual e arbitral, até porque a segurança jurídica subjacente à uniformização de jurisprudência garante aos cidadãos, através da previsibilidade das soluções jurídicas emergentes da pronúncia, a certeza na aplicação do direito.

Deste modo, aplicando a referida interpretação, o artigo 10.º, n.º 1, do CIRS não contempla expressamente a indemnização por expropriação por utilidade pública, pelo que

atenta a incidência seletiva e restritiva das mais-valias tributáveis pela categoria G, este segmento da pretensão anulatória dos Requerentes está votado ao insucesso.

Para além do mais, a análise da autorização legislativa que permitiu a intervenção do Governo a criar a tributação das mais-valias: artigo 4.º, n.º 2, alínea g) e o artigo 19.º, ambos da Lei n.º 106/1988, de 17 de setembro impede a interpretação de que as indemnizações por expropriação possam estar previstas na “transmissão onerosa de bens imóveis” a que o artigo 44.º, n.º 1, alínea b), do CIRS e o artigo 46.º, n.º 3, alínea b), do CIRCI parecem consagrar (IRS e IRC), pois caso o intérprete lhes desse preferência sobre as normas específicas de incidência incorreria em ilegalidade por violação da lei de autorização legislativa.

A questão da falta de fundamentação formulada neste âmbito é, assim, de conhecimento prejudicado.

Deste modo, deve julgar-se procedente o pedido dos Requerentes de anulação parcial da liquidação de IRS em disputa, na parte em que inclui a tributação da expropriação.

Os Requerentes alegam, em segundo lugar, ter direito à tributação à taxa de 5% relativamente aos rendimentos da categoria F que auferiram em relação aos prédios reabilitados, pois a redação do artigo 72.º, números 2, 3, 4 e 5 do CIRS (introduzida pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro) somente se aplica aos contratos de arrendamento celebrados a partir do dia 1 de outubro de 2019.

Sucedendo que, no entanto, após convite do Tribunal Arbitral para a junção da liquidação primitiva n.º 2024..., vieram os Requerentes, por requerimento de 10 de novembro de 2025, desistir do pedido em relação a esta questão. Vejamos.

A desistência do pedido não se encontra especificamente regulada no RJAT, pelo que cabe recorrer ao regime previsto nos artigos 283.º, n.º 1 e 285.º, n.º 1 do CPC, enquanto legislação subsidiária aqui aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os Requerentes podem desistir, de acordo com o referido enquadramento normativo, em qualquer altura ou fase do processo, de parte ou da totalidade do pedido, independentemente da vontade e aceitação da Requerida, provocando dessa forma a extinção do direito que pretendiam fazer valer em juízo.

Formulada a desistência do pedido, resta ao Tribunal Arbitral verificar, pelo seu objeto e pela qualidade das partes que nela intervieram, se a desistência é válida e, em caso afirmativo, homologar a desistência por decisão arbitral, condenando-se ou absolvendo-se nos seus precisos termos, conforme decorre do artigo 290.º, n.º 3, do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

No caso *sub iudice* inexistente qualquer obstáculo formal à desistência do pedido apresentado pelo mandatário dos Requerentes, munido dos poderes especiais necessários para o efeito conforme procuração junta aos autos em 20 de novembro de 2025, pelo que resta ao Tribunal Arbitral homologar a desistência e declarar extintos os direitos que os Requerentes pretendiam exercer em relação ao segmento (aplicação da taxa dos 5% aos rendimentos da categoria F de IRS) dos atos tributários impugnados, absolvendo-se, consequentemente, a Requerida do pedido.

A anulação parcial é, nomeadamente, admissível quando:

[u]m ato de liquidação se baseia em determinada matéria coletável e se vem apurar que parte dela foi calculada ilegalmente, por não dever ser considerada. Nestes casos, não há qualquer obstáculo a que o ato de liquidação seja anulado relativamente à parte que corresponda à matéria coletável cuja consideração era ilegal, mantendo-se a liquidação na parte que corresponde a matéria coletável que não é afetada por qualquer ilegalidade.

No entanto, se o ato de liquidação tem um único fundamento jurídico, não sendo nele possível distinguir entre uma parte que está conforme à lei e outra que a viola, não se pode decretar uma anulação parcial, mesmo que se entenda que, por força de outras disposições legais, uma liquidação poderia ter lugar. ³

³ Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, p. 342.

Verifica-se que na liquidação impugnada, por confronto com a (liquidação) primitiva, há uma parte da matéria coletável cuja consideração, nos termos supra expostos, é ilegal. Ou, dito de outro modo, é admissível proceder à anulação parcial.

A liquidação oficiosa enferma, deste modo, do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, que a afeta, no segmento impugnado, bem como a liquidação de juros compensatórios, pelo que, vão, nesses termos, anuladas.

§3 – Questão do reembolso do imposto e da condenação no pagamento de juros indemnizatórios

Os Requerentes peticionam o reembolso das quantias liquidadas, que defendem ter pago indevidamente, acrescidas de juros indemnizatórios.

Os Requerentes pagaram, no dia 12 de novembro 2024, o montante da liquidação de IRS e de juros compensatórios objeto de impugnação.

a. Reembolso

Os Requerentes, em resultado da anulação parcial da liquidação, têm direito a ser reembolsados da quantia indevidamente paga, ou seja, € 33 875,68. Note-se que, como resultou da liquidação junta aos autos em 10 de novembro de 2025, a liquidação impugnada contém a redução de imposto relativamente à tributação autónoma sobre as rendas.

b. Juros indemnizatórios

Sobre o direito aos juros indemnizatórios rege o disposto no artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) que, no seu número 1, o faz depender da ocorrência de erro imputável aos serviços, do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida.

Na situação vertente, ficou demonstrado que os factos não se subsumem às normas de incidência do IRS, tendo ficado demonstrado que a liquidação de IRS em discussão padece de erro substantivo imputável à AT (parte da sujeição a IRS da indemnização por expropriação), para o qual os Requerentes não contribuíram, verificando-se o pressuposto de erro imputável aos serviços.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias emergentes do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), e n.º 5, do RJAT, e 43.º e 100.º da LGT.

Insiste-se, a liquidação de IRS e de juros compensatórios impugnadas foram emitidas pela AT por sua iniciativa, sem que os Requerentes tivessem, de algum modo, influenciado a sua prática, assim, os erros que as inquinam são exclusivamente imputáveis à AT.

Os Requerentes têm, deste modo, direito a juros indemnizatórios, contados desde o dia do pagamento (12 de novembro de 2024) até ao processamento da respetiva nota de crédito.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a. Declarar a ilegalidade e anular a decisão proferida no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024...;
- b. Declarar a ilegalidade e anular parcialmente a liquidação de IRS n.º 2024 ... (parte da sujeição a IRS da indemnização por expropriação), liquidação de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas;
- c. Homologar a desistência do pedido e declarar extintos os direitos de anulação que os Requerentes pretendiam exercer quanto aos atos objeto de contestação no segmento da aplicação da taxa de 5%, em IRS, aos rendimentos prediais;

- d. Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a AT a pagar aos Requerentes a quantia de € 33 875,68;
- e. Julgar procedente o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos supra expostos.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), fixa-se ao processo o valor de € 33 875,68.

VII. CUSTAS

As custas são no valor de € 1836, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, a suportar pela Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT e artigo 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de novembro de 2025

O Árbitro,

Francisco Nicolau Domingos