

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1079/2025-T

Tema: IRS – Artigo 10º, nº 1 do CIRS – Tributação de mais-valias - Expropriação por utilidade pública

SUMÁRIO:

I – Do artigo nº 10, nº 1 do CIRS, resulta um enquadramento normativo de incidência selectiva e restrictiva de mais-valias tributáveis em sede de IRS – categoria G.

II – A indemnização recebida por expropriação por utilidade pública de bem imóvel não é passível de tributação em sede de IRS -mais-valias- categoria G, na medida em que os elementos constitutivos não são subsumíveis ao conceito de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, conforme estabelece o artigo 10º, nº 1 do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTES: A... e B...

REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

I - RELATÓRIO

A. AS PARTES. CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL. TRAMITAÇÃO DO PROCESSO.

1. No dia 11 de Dezembro de 2025, A..., com o NIF ... e B..., com o NIF ..., residentes na Rua..., nº..., freguesia de ... (... e...), concelho de ... (doravante, abreviadamente, designados por Requerentes), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente, designado RJAT), visando a anulação do acto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, e a consequente anulação da liquidação do IRS de 2024, com o nº 2025..., no valor de 11.122,63 euros, e a sua restituição, acrescida de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 06/10/2025, actos estes praticados pela Autoridade Tributária (doravante, designada, abreviadamente, por Requerida).
2. No dia 15/12/2025, o pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 11/12/2025, foi aceite e automaticamente comunicado à AT, a qual foi notificada em 17/12/2025.
3. Os Requerentes apresentaram a petição inicial assinada, com a indicação do valor da utilidade económica do processo e juntaram procuração e nove documentos.
4. Em 30/12/2025, a Requerida comunicou a designação de juristas para a representar.
5. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea a) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, em 02/02/2026, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, não tendo as Partes, que foram notificadas dessa designação, manifestado vontade de recusar.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 20/02/2026.
7. Em 25/02/2026, foi proferido despacho arbitral para os termos do art. 17º do RJAT, que foi notificado nesta data.

8. No dia 09/04/2026, a Requerida, apresentou a sua Resposta defendendo-se por impugnação, tendo, ainda, procedido à junção do processo administrativo (PA).

9. No dia 13/04/2026, foi proferido despacho arbitral dispensando a reunião a que alude o art. 18º do RJAT e concedendo às Partes um prazo de quinze dias para apresentarem alegações escritas, facultativas e sucessivas.

10. Os Requerentes não apresentaram alegações.

11. Em 18/05/2026, a Requerida apresentou as suas alegações

B. PRETENSÃO DO REQUERENTE E SEUS FUNDAMENTOS

Para fundamentar a sua pretensão, alegam os Requerentes, em síntese e no que é relevante, o seguinte

Relativamente aos Factos

- Por documento particular autenticado de doações de 06/12/2019, o pai do ora requerente marido fez-lhe doação, além do mais, de três prédios rústicos na mesma melhor identificados como verbas cinco, seis e onze, todos sitos na freguesia de ..., ..., ..., ... e ..., inscritos na respetiva matriz sob os artigos ..., ... e

- Por deliberação tomada em 21/12/2023 pela Câmara Municipal de ... foi aprovada a Resolução de Expropriação de uma área de 19,082 ha e respetiva adenda de 18/01/2024, destinada à concretização do “Parque da Cidade” (UOPG22), integrando várias parcelas de terreno localizadas na União de Freguesias de ... (...), ..., ..., ... e..., entre as quais as parcelas identificadas com os nºs 20.1, 20.2 e 20.3, correspondentes aos prédios rústicos adquiridos pelo ora requerente, na supra referida escritura de doação.

- O requerente marido, com o expresse consentimento de sua mulher, acordou na expropriação total dos identificados prédios, tendo sido celebrada entre as partes, em

3.

15/04/2024, a escritura pública de aquisição por via do direito privado (Expropriação Amigável), exarada de fls. 106 a 108, do livro 118-A do Cartório Notarial de ...– Dra. C..., tendo ele recebido o valor total da indemnização de 82.821,78€, quantia esta que foi paga pelo Município de..., entidade expropriante, no mesmo dia de outorga da escritura, ou seja, 15/04/2024, por cheque sacado sobre a CGD, no referido valor de 82.821,78€.

- Em 15/06/2025, os requerentes entregaram a declaração de IRS relativa aos rendimentos auferidos no ano de 2024, sem entrega do anexo G, tendo sido emitida a liquidação de IRS com o nº 2025..., datada de 18/06/2025, com um valor a pagar de 1.097,02.

- Em 18/06/2025, foram notificados de que esta declaração de rendimentos, com a identificação .../... foi selecionada para análise por ter sido detetada a seguinte situação: Alienação de imóveis não declarada.

- Em 11/08/2025, os contribuintes entregaram nova declaração modelo 3 do IRS, relativa aos rendimentos auferidos no ano de 2024, tendo então declarado no anexo G a expropriação amigável dos três prédios rústicos já identificados pela Câmara Municipal de ..., pelo referido valor total de 82.821,78€.

- Na sequência da apresentação desta Declaração de Substituição, foi emitida a liquidação de IRS nº 2025..., datada de 14/08/2025, no valor de 11.219,65€, o qual, depois de deduzida a quantia de 1.097,02€, anteriormente paga, resultou o valor de 10.122,63€ em dívida.

- É ainda de referir que, em 24/09/2025, os requerentes, a conselho de terceiros, entregaram uma nova declaração de IRS, com o anexo G1, que se encontra na fase não liquidável, por se encontrar em análise face aos novos elementos declarados.

- Perante esta situação, e como o prazo de pagamento terminava no dia 06/10/2025, os requerentes procederam, nesse mesmo dia 06/10/2025, ao pagamento da supra referida quantia de 10.122,63€, não porque aceitassem a liquidação de IRS mas apenas e tão só para evitar uma eventual penhora de bens ou custos acrescidos com garantias bancárias e/ou outras.

- Ainda no dia 06/10/2025, o requerente apresentou reclamação graciosa, a alegar a existência de um vício de direito na liquidação do IRS de 2024, já que os rendimentos tributados tinham como causa uma expropriação amigável por utilidade pública e, assim, não eram passíveis de tributação, requerendo, no final, que fosse declarada tal ilegalidade, com a conseqüente anulabilidade da liquidação e a restituição do valor de 10.122,63e por ele pago indevidamente.

- Em 05/12/2025, após audição prévia, o requerente foi notificado da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, tendo a AT fundamentado a sua decisão no entendimento de que a norma do art. 44, 1, b9 do CIRS complementa o previsto no art. 10, 1, a), sustentando que as expropriações estão incluídas no conceito de alienação onerosa, pelo que o valor recebido pelo requerente, a título de indemnização pela expropriação está sujeito a mais valias.

No que concerne à matéria de Direito

Ao contrário de tal entendimento da AT, o requerente considera, hoje como antes, que existe erro de direito na liquidação adicional de IRS, que determina a sua anulação, já que, no seu entender, não realizou qualquer alienação de direitos reais sobre imóveis, considerando que a indemnização que lhe foi paga pelo Município de ... no âmbito da expropriação amigável de três prédios rústicos, até então pertença do requerente, não está sujeita a tributação em sede de IRS.

Na verdade, como é entendimento pacífico da doutrina e jurisprudência, e tem sido decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo e por várias Decisões Arbitrais do CAAD, que se pronunciaram sobre este tema e questão, a aquisição por expropriação, amigável ou litigiosa, é uma aquisição originária, por via da qual o beneficiário/expropriante, adquire, na sua esfera jurídica, um direito, real, totalmente novo e independente do direito e da posição que sobre ele tinha o anterior proprietário, aquisição essa que ocorre simultânea e concomitantemente, com a extinção do direito real que o anterior proprietário tinha sobre o bem expropriado, num momento que coincide com a consumação da expropriação, e que determina a extinção de todos os direitos, de natureza real ou outra, incluindo ónus e/ou encargos que eventualmente incidissem sobre esse mesmo bem.

Por esta razão, a expropriação não constitui assim uma alienação/transmissão onerosa do direito de propriedade sobre imóveis, mas sim, uma aquisição originária do direito sobre os bens objeto de expropriação, pelo que, a indemnização paga pela entidade expropriante não tem a natureza de “preço” de compra, mas sim de uma compensação pela perda de um direito, assente na justa ponderação de interesses conflituantes (do interesse público e do interesse do expropriado).

Ora, não existe norma de incidência que preveja expressamente a tributação das mais valias em caso de expropriação, sendo que, caso o legislador fiscal quisesse sujeitar a IRS as indemnizações emergentes de processos de expropriação, o deveria, melhor, teria que o fazer, mediante alteração legislativa, com um aditamento do art. 10 do CIRS, a incluir, expressamente, tal previsão.

A tributação é seletiva, isto é, só as mais-valias previstas no nº 1 do art. 10 do CIRS podem ser objeto de tributação em sede de IRS; as situações previstas neste artigo são taxativas, constituindo um *numerus clausus*, sendo fácil verificar que a indemnização, por expropriação, não consta de forma expressa, do elenco dos ganhos sujeitos a tributação como mais-valias, para efeitos do CIRS.

Como é também evidente, a expropriação não se integra em nenhuma das outras situações previstas nas restantes alíneas deste mesmo artº 10 do CIRS, pelo que atenta a incidência seletiva e restritiva das mais-valias tributáveis na categoria G, que se limita às situações elencadas neste mesmo art. 10, a única conclusão a tirar é a de que a expropriação não está prevista na base de incidência das mais-valias, do que resulta que o valor da indemnização por expropriação por utilidade pública recebido pelo requerente não é passível de enquadramento na al. a do nº 1 do art. 10 do CIRS como ganho proveniente de uma alienação onerosa de direitos reais, nem em qualquer outra das alíneas deste mesmo artigo, pelo que não está sujeito a tributação em sede de IRS.

Em abono deste ponto de vista, os Requerentes indicam várias doutrina e jurisprudência.

E concluem requerendo que deve o presente Pedido de Pronúncia Arbitral ser julgado procedente, por provado, e, em consequência:

Ser declarada ilegal a decisão de indeferimento da reclamação graciosa nº e bem assim a liquidação do IRS de 2024, com o nº 2025..., no valor de 11.219,65€;

Ser a AT condenada a restituir aos requerentes o valor de 10.122,63€, por eles indevidamente pago no IRS de 2024, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 06/10/2025 até integral pagamento;

Ser a AT condenada em custas.

Os Requerente juntaram nove documentos e procuração

C. RESPOSTA DA REQUERIDA E SEUS FUNDAMENTOS

A Requerida defendeu-se por impugnação, nos termos, sucintamente, adiante indicados

- Os Requerentes não têm razão, impugnando-se tudo o que esteja em contradição com a presente Resposta, assim como todas as ilações, conclusões e alegações de direito formuladas pelos mesmos no PPA.

- A matéria relativamente em dissídio, diz respeito à tributação (ou não tributação, segundo sustentam os Requerentes) de importância recebida emergente de expropriação por utilidade pública, em que se inscreve a “expropriação amigável” aqui em causa (neste sentido vide o “Acórdão do Tribunal dos Conflitos” com data de 18-06-2025, proferido no Pº nº 059/21.7BEAVR-CP – publicado no site do IGFEJ – in “dgsi.pt”).

- Está em causa, no presente processo, a tributação, a título de mais-valias, da importância recebida pelo contribuinte, ora Requerente, como indemnização pela expropriação de três prédios rústicos, doados ao Requerente, pertencentes à união de freguesias de..., ..., ..., ... e ..., e inscritos na matriz sob o n.º ..., ... e..., com o valor patrimonial de € 119,19, de € 109,29, e de € 144,78, respetivamente.

- Por não se conformarem com o Despacho do Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direção de Finanças de Braga, com data de 04-12-2025 (fls. 24 do ficheiro “...2025...”), que indeferiu a reclamação graciosa apresentada pelos Requerentes da liquidação de IRS n.º 2025 ... ora impugnada, despacho esse exarado na Informação (de fls. 24 a 27 desse ficheiro) que, juntamente com o projeto de decisão (fls. 20 a 22 desse ficheiro), constitui a fundamentação do referido Despacho, os Requerentes apresentaram o presente PPA, onde vêm solicitar a anulação da liquidação, na parte em que esta respeita à tributação do valor da indemnização pela expropriação acima referida.

- Para o efeito, alicerçam a sua posição em doutrina, jurisprudência judicial e arbitral sobre esta temática, onde defendem, em síntese que 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 reais sobre imóveis, mas sim a extinção desses direitos, constituindo-

se, simultaneamente, novos direitos na esfera jurídica do seu beneficiário, não estando sujeita a IRS (mais-valias).

- A Requerida não pode corroborar tal entendimento, na medida em que tal situação tem enquadramento legal no disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS e, por conseguinte, os ganhos terão de ser tributados em conformidade.

- A alínea a) do n.º 1 do art.º 10º do CIRS estabelece que:

“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”.

- Passando a interpretá-la, diz que o n.º 1 do art.º 11.º da LGT, tem um preceito relativo à matéria de interpretação das normas tributárias que: *“1 – Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos fatos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.”.*

- Ora, um dos mais básicos princípios de interpretação é aquele que nos diz que nenhuma norma deve ser interpretada isoladamente.

- Para o efeito, invoca a alínea b) do nº 1 do artigo 44º do mesmo diploma legal, que estatui:

“1 – Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:

a) ...

b) No caso de expropriação, o valor de realização”.

- Por conseguinte, a tributação de mais-valias decorrentes de expropriações de bens imóveis foi expressamente prevista pelo legislador, ao total arrepio do ideário argumentativo dos Requerentes.

- Ora, se

-
- i. «...para determinação dos ganhos sujeitos a IRS» (cf. n.º 1 do art.º 44.º do CIRS)

ter-se-á em conta

- ii. «...b) No caso de expropriação, o valor de realização”.» (cf. alínea b) do n.º 1 do art.º 44.º do CIRS)

- Por maioria de razão, inelutável é que o ganho resultante de indemnização por expropriação é tributado em sede de mais valias, pura lógica silogística.

- 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 montante seja superior ao valor de aquisição dos imóveis (naturalmente corrigido de acordo com o disposto no art.º 50.º do mesmo código).

- Ademais, os Requerentes sustentam que não ocorreu qualquer alienação onerosa de imóvel.

- Ora, pedagogicamente, a regra 17ª do n.º 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 do valor da indemnização

- Caso esta seja estabelecida por acordo – *in casu*, o valor da indemnização foi fixado por acordo, como é referido na escritura será o correspondente ao valor da indemnização ou o correspondente ao valor patrimonial tributário (VPT) do bem, consoante o que for maior.

- Sendo que, já a parte final do § 1º do art.º 19.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), vigente à data da entrada em vigor do CIRS, 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.

- Todavia, as expropriações não eram expressamente mencionadas nos artigos 2º e 8º do CIMSISD (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 CIMSISD).

- O que só tem uma explicação possível, ou seja, que o legislador entendeu que as expropriações se subsumiam à regra geral constante quer do art.º 2.º do CIMSISD, 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.”

- De resto, conforme transcrito acima, o n.º 1 do art.º 11º da LGT manda aplicar à determinação do sentido das regras gerais os princípios gerais de interpretação das leis.

- Estes princípios estão plasmados no art.º 9.º do Código Civil (de resto, já de si aplicável às relações jurídico-tributária *ex vi* alínea d) do art.º 2.º da LGT).

Dispõe este preceito que:

“1 - A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2 - 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.

3 - Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

- Em suma, à luz de todo o exposto forçoso é concluir feneceem *in totum* os argumentos arvorados pela Requerente, não padecendo os atos aqui em dissídio de qualquer vício

Também, a referida interpretação está desconforme com a Constituição

- No entendimento da Requerida, a não tributação de montante recebido a título indemnizatório resultante de expropriação por utilidade pública – temática que aqui no ocupa –, além, de violação flagrante ao princípio da justiça material, consubstancia uma violação frontal ao princípio da igualdade, nas suas vertentes da capacidade contributiva e da justiça material. (cf. art.º 13.º, n.º 1 do art.º 103.º e n.º 1 do art.º 104.º todos da CRP).

- À luz do que expôs, não poderá vingar a tese propugnada pelos Requerentes, porquanto consubstancia uma violação do princípio da igualdade, nas suas vertentes da capacidade contributiva e da justiça material. (cf. art.º 13.º, n.º 1 do art.º 103.º e n.º 1 do art.º 104.º todos da CRP).

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios

- Não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

- Com efeito, sempre se dirá que considerando a parte da liquidação que foi corretamente liquidada, inexistente qualquer erro imputável aos serviços, na medida em que a prestação é devida nos exatíssimos termos da lei.

- Na verdade, de acordo com o n.º 1 do art.º 43.º da LGT

«[s]ão 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.»

- Ora, resulta daquela norma que, com o pagamento de juros indemnizatórios, pretende-se compensar o contribuinte por um desapossamento ilegal efectuado pela Administração Fiscal, por uma errada liquidação de imposto imputável aos serviços.

- O mesmo será dizer que o direito a juros indemnizatórios depende da existência de um erro, de fato ou de direito, imputável aos serviços, de que tenha resultado o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, ou seja, a lei quis relevar, para efeito de pagamento de juros indemnizatórios, o erro que tenha levado a AT a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte.

- Tal erro terá necessariamente de implicar a existência de um vício na relação jurídico-tributária, isto é, implicará um juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela AT com base num ato anulado.

- E, conforme decorre do art.º 100.º da LGT, a AT está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei

- Exige-se, portanto, para que a AT incorra no dever de pagamento de juros indemnizatórios, que se verifique uma qualquer ilegalidade que denote o carácter indevido da prestação tributária à luz das normas substantivas, ilegalidade essa que terá de ser necessariamente imputável a erro dos serviços.

- Ora, a liquidação em causa não provém de qualquer erro dos Serviços mas decorre diretamente da aplicação da lei.

- A AT limitou-se, portanto, a aplicar as consequências jurídicas, que, do ponto de vista fiscal, se impunham face à ocorrência dos pressupostos de fato subjacentes à correção efetuada, pelo que deverá ser, também, julgada improcedente a impugnação quanto aos juros peticionados.

Em conclusão:

- Deve o peticionado no PPA, a final, ser considerado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação de IRS “nº 2025...”, referente ao ano de 2024, com o “VALOR A PAGAR” de “€ 11.219,65”, a Demonstração de acerto de contas nº 2025..., com o “SALDO APURADO” - ou o valor a pagar - de “€ 10.122,63”/ e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa impugnadas no PPA,

- Absolvendo-se, em conformidade, a Entidade Requerida do pedido,

D. QUESTÕES A DECIDIR

Face às posições assumidas pelas Partes conforme os argumentos apresentados, são as seguintes as questões, que cabe apreciar e decidir:

1. Saber se existe, ou não existe, no CIRS, norma de incidência real, que inclua, no âmbito da tributação das mais-valias, os ganhos resultantes de expropriação
2. E, complementarmente, no caso de o Tribunal Arbitral condenar a Requerida, se haverá lugar à restituição do montante pago e ao pagamento de juros indemnizatórios, e desde quando.

E. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- O Tribunal Arbitral é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º, nº 1, do RJAT.

- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

- O processo não enferma de nulidades.

- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa

Tudo visto, cumpre proferir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, o Tribunal dá como provados os seguintes factos:

1 Por documento particular autenticado de doações de 06/12/2019, o pai do ora requerente marido fez-lhe doação de três prédios rústicos na mesma melhor identificados como verbas cinco, seis e onze, todos sitos na freguesia de..., ..., ..., ... e ..., inscritos na respetiva matriz sob os artigos ..., ... e... .

2 - Por deliberação tomada em 21/12/2023 pela Câmara Municipal de ... foi aprovada a Resolução de Expropriação de uma área de 19,082 ha e respetiva adenda de 18/01/2024, destinada à concretização do “Parque da Cidade” (UOPG22), integrando várias parcelas de terreno localizadas na União de Freguesias de ... (...), ..., ..., ... e ...e, entre as quais as parcelas identificadas com os nºs 20.1, 20.2 e 20.3, correspondentes aos prédios rústicos adquiridos pelo ora requerente, na supra referida escritura de doação.

3 - O requerente marido, com o expresso consentimento de sua mulher, acordou na expropriação total dos identificados prédios, tendo sido celebrada entre as partes, em 15/04/2024, a escritura pública de aquisição por via do direito privado (Expropriação Amigável), exarada a fls. 106 a 108, do livro 118-A do Cartório Notarial de ...– Dra. C..., tendo ele recebido o valor total da indemnização de 82.821,78€, quantia esta que foi paga pelo Município de ..., entidade expropriante, no mesmo dia de outorga da

escritura, ou seja, 15/04/2024, por cheque sacado sobre a CGD, no referido valor de 82.821,78€.

4 - Em 15/06/2025, os Requerentes entregaram a declaração de IRS relativa aos rendimentos auferidos no ano de 2024, sem entrega do anexo G, tendo sido emitida a liquidação de IRS com o nº 2025..., datada de 18/06/2025, com um valor a pagar de 1.097,02.

5- Em 18/06/2025, foram notificados de que esta declaração de rendimentos, com a identificação J.../69 foi selecionada para análise por ter sido detetada a seguinte situação: Alienação de imóveis não declarada.

6 - Em 11/08/2025, os Requerentes entregaram nova declaração modelo 3 do IRS, relativa aos rendimentos auferidos no ano de 2024, tendo então declarado no anexo G a expropriação amigável dos três prédios rústicos já identificados pela Câmara Municipal de ..., pelo referido valor total de 82.821,78€.

7 - Na sequência da apresentação desta Declaração de Substituição, foi emitida a liquidação de IRS nº 2025..., datada de 14/08/2025, no valor de 11.219,65€, o qual, depois de deduzida a quantia de 1.097,02€, anteriormente paga, resultou o valor de 10.122,63€ em dívida.

8 – Os Requerentes entregaram uma nova declaração de IRS, com o anexo G1, que se encontra na fase não liquidável, por se encontrar em análise face aos novos elementos declarados.

9 – Os Requerentes procederam no dia 06/10/2025, ao pagamento da referida quantia de 10.122,63€.

10 - Ainda no dia 06/10/2025, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa, a alegar a existência de um vício de direito na liquidação do IRS de 2024, já que os rendimentos tributados tinham como causa uma expropriação amigável por utilidade pública e, assim, não eram passíveis de tributação, requerendo, no final, que fosse declarada tal ilegalidade, com a conseqüente anulabilidade da liquidação e a restituição do valor de 10.122,63 euros, pago indevidamente.

11 - Em 05/12/2025, após audição prévia, os Requerentes foram notificados da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, tendo a Requerida fundamentado a sua decisão no entendimento de que a norma do art. 44º, nº1, b9 do CIRS complementa o previsto no seu art. 10º, nº 1, alínea a), sustentando que as expropriações estão incluídas no conceito de alienação onerosa, pelo que o valor recebido pelos Requerentes, a título de indemnização pela expropriação está sujeito a mais valias.

12. No dia 11/12/2025, os Requerentes apresentaram o presente PPA.

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada

Os factos dados como provados estão baseados no processo administrativo, nos documentos indicados relativamente a cada um deles e nos elementos factuais carreados para o processo pelas Partes, na medida em que a sua adesão à realidade não tenha sido questionada, ou a Requerida os tenha admitido nos termos em que impugnou o PPA.

B. DO DIREITO

Fixada a matéria de facto, procede-se, de seguida à sua subsunção jurídica e à determinação do Direito a aplicar, tendo em conta as questões a decidir que foram enunciadas.

As orientações arrogadas pelos Requerentes e pela Requerida e a sua fundamentação estão expostas no Relatório desta Decisão Arbitral.

Atenta a identidade da situação factual com a que consta da Decisão Arbitral proferida em 09/10/2023, no processo nº 60/2023-T, também subscrita pelo signatário, seguir-se-à de perto a sua fundamentação e decisão

A questão central a decidir consiste em saber se existe, ou não existe, no CIRS, norma de incidência real que inclua, no âmbito da tributação das mais-valias, os ganhos resultantes de expropriação.

As mais-valias constituem incrementos patrimoniais integrando os rendimentos da categoria G (art.º 9.º, 1, a), CIRS), definidas conforme estabelecido no art.º 10.º, idem.

O citado art.º 10.º, CIRS, tem o seguinte teor, para o que aqui interessa:

“Artigo 10.º

Mais-valias

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

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

(...)

3 - Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no n.º 1, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes:

a) Nos casos de promessa de compra e venda ou de troca, presume-se que o ganho é obtido logo que verificada a tradição ou posse dos bens ou direitos objeto do contrato;

b) Nos casos de afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida pelo seu proprietário, o ganho só se

considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas;

(...)

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, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1.”

Ora, sobre o tema em discussão (a indemnização gera um "incremento patrimonial" resultante de uma "alienação onerosa" para efeitos do citado art.º 10.º, CIRS?), as partes têm posições diametralmente opostas.

Os Requerentes consideram que o IRS não incide objetivamente sobre as indemnizações decorrentes de procedimentos de expropriação de utilidade pública, pois não ocorrendo qualquer ato de transmissão ou qualquer incremento patrimonial na esfera do sujeito passivo, não deve ocorrer qualquer tributação em sede de IRS.

Por sua vez, a Requerida, no essencial, entende que a expropriação encontra-se abrangida pela norma de incidência do art. 10.º, nº1, alínea a), CIRS, chama à colação o disposto no art. 44.º, nº 1, alínea b), CIRS, que, sob a epígrafe “Valor de realização”, estipula: “1 – Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: (...) b) No caso de expropriação, o valor de realização”, para defender que se o valor de realização constitui uma das variáveis que concorrem no cálculo da mais-valia, então a respetiva previsão só faz sentido perante uma base de incidência que enquadre a expropriação dentro do âmbito de incidência das mais-valias.

Para concluir que a tributação de mais-valias decorrentes de expropriações de bens imóveis foi expressamente prevista pelo legislador e está abrangida pela norma de incidência do art. 10.º do CIRS.

Analisando a questão há que dizer o seguinte:

Tradicionalmente, uma mais valia corresponde a uma valorização ocorrida em bens ou direitos, um ganho de carácter ocasional ou fortuito que se gera na esfera do proprietário alienante, sem que tal se verifique no contexto do desenvolvimento de uma atividade empresarial. Revela uma capacidade contributiva, o que justifica a respetiva sujeição a imposto — cf. Paula Rosado Pereira, Manual de IRS, II edição, Almedina, 2019, p. 204.

A mais-valia corresponde a um ganho, ou seja, é uma diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição de um mesmo bem ou direito.

Ora, o CIRS não nos faculta uma definição de mais-valias, antes procedendo a uma enumeração casuística dos ganhos sujeitos a tributação como mais-valias.

A tributação das mais-valias no contexto do IRS revela a adopção, por este imposto, da conceção do "rendimento-acrécimo", embora atenuada pelo princípio da realização.

As mais-valias integram a categoria G — incrementos patrimoniais —, prevista no artigo 9.º do CIRS.

No entanto, é o artigo 10.º, nº 1 do CIRS, que prevê um elenco taxativo de ganhos que constituem mais-valias para efeitos de tributação, desde que não sejam considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais

Este normativo constrói uma incidência seletiva, bastante restritiva, do qual resulta a tributação de uma mais-valia.

Incidência seletiva significa, desde logo, que resulta de uma opção legislativa pela consagração de um elenco restritivo de ganhos tributáveis como mais-valias na categoria G face a um universo bastante mais amplo de ganhos potencialmente relevantes.

Com efeito, o conjunto de bens ou direitos cuja transmissão gera mais-valias tributáveis, enquadráveis na categoria G de rendimentos, é bastante limitada.

Este poderia, em termos abstratos, ser definido de forma bastante mais ampla do que aquela que se encontra previsto no artigo 10.º, nº 1 do CIRS. Contudo, razões de funcionamento e fiscalização do imposto tornam desadequada a atribuição de relevância fiscal a um conjunto muito alargado de situações susceptíveis de gerarem mais valias tributadas — cf. Paula Rosado Pereira, *idem*, p. 207-208.

Razão pela qual, houve a preocupação de delinear a norma de incidência das mais-valias de forma a incluir apenas determinadas situações — *vg.*, as que geram ganhos mais frequentes, em que os valores económicos envolvidos sejam relevantes.

Isto é, nem todo o ganho pode ser tributado como uma mais-valia, para efeitos da categoria G. Ou, dito de outra forma, ocorrem ganhos que não são tributáveis para efeitos da categoria G.

Perante este cenário, importa agora perceber melhor que alienação onerosa e que incremento patrimonial está o artigo 10.º, nº 1, alínea a) do CIRS, a pressupor.

Tenhamos em conta a decisão arbitral proferida no âmbito do processo 291/2019-T, que, igualmente, seguimos de perto.

O primeiro facto gerador de mais-valias imobiliárias é a alienação (a transmissão) onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (artigo 10.º, 1, a), CIRS).

No Código do IRS não surge um conceito próprio de transmissão. Portanto, importa considerar o direito civil.

Transmissão consiste na alienação como a transmissão do direito de propriedade sobre um bem ou a constituição de um direito real que o onere — Ana Prata, Dicionário Jurídico, Morais Editores, 1978, pp. 38. Interessa, pois, agora verificar se a expropriação pode ser reconduzida à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

O direito de propriedade está consagrado no artigo 62.º, nº 1CRP.

Nos termos do artigo 1305.º, CCiv., o proprietário goza de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei e com observância das restrições por ela impostas. Porém, o direito de propriedade não é absoluto. O n.º 2 do referido preceito constitucional admite a sua limitação através da requisição e da expropriação por utilidade pública.

O Código das Expropriações, aprovado pela Lei n.º 168/99, de 18 de setembro, na versão atualmente em vigor, prevê no artigo 1.º que “Os bens imóveis e os direitos a eles inerentes podem ser expropriados por causa de utilidade pública compreendida nas atribuições, fins ou objeto da entidade expropriante, mediante o pagamento contemporâneo de uma justa indemnização (...)”.

A justa indemnização, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 23.º do referido Código, “ (...) não visa compensar o benefício alcançado pela entidade expropriante, mas ressarcir o prejuízo que para o expropriado advém da expropriação, correspondente ao valor real e corrente do bem de acordo com o seu destino efectivo ou possível numa utilização económica normal, à data da publicação da declaração de utilidade pública, tendo em consideração as circunstâncias e condições de facto existentes naquela data.” .

O recurso à expropriação só se justifica depois de esgotados os meios de aquisição pelo direito privado, salvo em casos de urgência ou outras situações particulares, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 11.º do Código das Expropriações.

A expropriação é considerada como uma restrição ou limitação de direito público ao direito de propriedade. De acordo com Marcello Caetano, Manual de Direito Administrativo, Tomo II, 9.ª

ed., Coimbra Editora, 1972, p. 996, devido à conveniência do Estado de utilizar determinados imóveis para prosseguir um fim específico de utilidade pública a expropriação extingue os direitos subjetivos constituídos sobre eles. No mesmo sentido ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal I, (reimp), Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981, p. 88, salienta que a expropriação representa a extinção imediata de um direito na esfera do expropriado.

Relativamente ao expropriado, a expropriação acarreta a extinção do seu direito de propriedade plena. Concomitantemente são constituídos novos direitos reais na esfera jurídica do beneficiário da expropriação. Assim, a expropriação não implica a transferência de direitos reais sobre imóveis, pois ela é a causa extintiva desses direitos — José Osvaldo Gomes. Expropriações por Utilidade Pública, Lisboa, Texto Editora, 1997, pp. 11.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Administrativo teve ocasião de se pronunciar, por diversas vezes, na vigência do Código de Imposto de Mais-Valias, no sentido de que a relação jurídica da expropriação não é subsumível no conceito de transmissão onerosa — acórdão do STA, de 19-06-1996, proc.o n.o 015056, relator Juiz Conselheiro Rodrigues Pardal; Acórdão do STA, de 17-01-1996, proc.o n.o 019846, relator Juiz Conselheiro Rodrigues Pardal; Acórdão do STA, de 15-11-1990, proc.o n.o 005769, relator Juiz Conselheiro Girão Cardoso, acórdão do TRC, de 30 de Junho de 2009, processo 574/08.8TBCVL.C1.

Em face ao exposto, resulta que a expropriação não equivale a uma alienação onerosa do direito de propriedade, resultante do normal exercício do direito de o proprietário alienar o bem, mas antes numa privação forçada do direito de propriedade com a inerente extinção dos direitos reais sobre os imóveis. Nesse contexto o pagamento de uma indemnização ao expropriado não configura um preço de aquisição pelo bem, mas o ressarcimento do prejuízo criado pela expropriação.

Concluindo como nas decisões que seguimos, que o valor da indemnização por expropriação de utilidade pública não é passível de enquadramento no art. 10.º, nº 1, alínea a) do CIRS, como ganho proveniente de uma alienação onerosa de direitos reais.

Além disso, a expropriação também não se integra nas situações previstas nas restantes alíneas do artigo 10.º do CIRS.

Acresce ainda que o enquadramento que fizemos de considerar as mais-valias no âmbito de uma incidência seletiva e restritiva, tributáveis na categoria G, restringe a tributação aos factos elencados no artigo 10.º, nº 1 do CIRS, que não contempla expressamente a expropriação.

Considerando que, face ao disposto no artigo 11.º, nº 1 da LGT, e artigo 9.º, nº 2 do CCiv, a interpretação tem de ter o mínimo de correspondência com a letra da lei, e considerando ainda

que a incidência dos tributos não pode recorrer a analogia, mais reforçada resulta a conclusão de que o artigo 10.º, nº 1, alínea a) do CIRS, não abrange o valor da indemnização por expropriação de utilidade pública, sendo que concordamos com os Requerentes ao mencionarem que qualquer interpretação contrária seria materialmente inconstitucional.

Ainda um último ponto.

Conforme verificamos, a Requerida considera, em defesa da sua posição interpretativa, o art. 44.º, nº 1, alínea b) do CIRS, sob a epígrafe “Valor de realização”, que reza: “1 – Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: (...) b) No caso de expropriação, o valor de realização”, para defender que o valor de realização constitui uma das variáveis que concorrem no cálculo da mais-valia.

Com efeito, a expropriação vem expressamente mencionada no CIRS a propósito do “valor de realização”.

No entanto, como é manifestamente visível, da leitura do artigo 44.º, nº 1, alínea b) do CIRS, o que dele resulta é que o preceito não é uma norma de incidência tributária, antes visa apenas determinar a matéria tributável. Isto é, a norma citada postula uma das variáveis que se tem de considerar para efeito de cálculo das mais-valias. Mas falta o resto, isto é, falta uma norma que enquadre a expropriação dentro do âmbito de incidência das mais-valias, uma norma expressa que a prescreva.

Amarrado que está o intérprete à normatividade vigente, não pode este consagrar putativas linhas legislativa-tributárias arredadas da positividade.

Portanto, manifesto é que tem de se dar razão aos Requerentes quanto ao que peticionam, nesta parte, e declarar ilegal o indeferimento do pedido de reclamação e, conseqüentemente, o ato de liquidação em apreciação.

Os Requerentes formulam um pedido de reembolso do IRS indevidamente pago bem como o pagamento dos juros indemnizatórios.

É jurisprudência uniforme — maxime, cf. Ac. proferido no proc. nº 630/2014-T do CAAD — que de acordo com o disposto no art. 24.º, 1, b), RJAT “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos 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».

E continua o citado Ac.: "Com efeito, apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (arts. 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

Sendo processualmente viável apreciar o pedido de juros indemnizatórios será necessariamente também possível apreciar o pedido de reembolso da quantia indevidamente paga, cujo montante é factor de determinação do montante dos juros indemnizatórios.

Assim, à semelhança do que sucede com os tribunais tributários em processo de impugnação judicial, este Tribunal Arbitral é competente para apreciar os pedidos de reembolso da quantia paga e de pagamento de juros indemnizatórios.

Ficou dado como provado (art. 110.º, nº 7 do CPPT, ex vi, art. 29.º do RJAT, e art 16.º, alínea e),do RJAT) que os Requerentes pagaram a quantia liquidada acima identificada.

Consequentemente, a Requerida está obrigada a reembolsar os Requerentes do valor de liquidação de IRS indevidamente pago, porque não devido, conforme fundamentação já expendida supra.

No que concerne aos juros indemnizatórios

Determina o art. 24.º, nº 5 do RJAT que "é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário".

Nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, e 100.º, da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Neste caso, e uma vez que foi apresentada reclamação graciosa e houve indeferimento expresso por parte da AT, ficou demonstrado que houve erro imputável aos serviços.

Assim sendo, os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido.

C. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação de 2024, com o nº 2025... no valor de 11.214,65 euros e proceder à sua anulação, bem como do indeferimento da reclamação oficiosa
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia paga, e condenar a Requerida a restituir aos Requerentes o valor do imposto indevidamente pago, e agora anulado, no montante de 10.097,02 euros, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do pagamento até integral reembolso.
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 10.097,02 euros, nos termos do artigo 97º-A, nº 1, a), do Código de Procedimentos e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 29º do RJAT e do nº 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 918,00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e artigo 4º, nº 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

(Esta decisão foi redigida pela ortografia antiga)

Lisboa, 28 de Maio de 2026

Árbitro

(José Nunes Barata)