

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 266/2026-T

Tema: IRS. Tributação de expropriação por utilidade pública.

SUMÁRIO

I. A expropriação por utilidade pública numa transmissão / alienação de direitos reais sobre imóveis, a “justa indemnização” a que se reporta o artigo 62.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), constitui uma contrapartida pela extinção do direito real expropriado, e não a contraprestação de uma inexistente transmissão onerosa desse direito.

II. A sujeição a tributação da indemnização representaria violação dos princípios constitucionais da tipicidade e da capacidade contributiva (artigos 103º e 104º da CRP).

III. Nos termos do acórdão do STA de 13/12/2023 (proc.0280/16.0BEAVR, relator: José Gomes Correia), a expropriação por utilidade pública 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 seletivo da tributação das mais-valias; aí 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.º1, do artigo 10.º do Código do IRS, nem na alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do mesmo Código, o que violaria o princípio da tipicidade.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (presidente), Nuno Miguel Morujão e Maria Alexandra Mesquita (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar Tribunal Arbitral, constituído em 19-05-2026, decidem o seguinte:

I- Relatório

1.A..., com o NIF..., adiante designada por “Requerente”, veio, ao abrigo do n.º 1 do artigo 3.º e al. a) do n.º 2 do artigo 10.º do decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 99.º e com o n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição do tribunal arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), com vista à pronúncia de decisão arbitral sobre o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS, emitida pela AT com o n.º .../59, relativa ao ano de 2024, e consequente anulação do ato de liquidação de IRS e reembolso do imposto pago indevidamente, na parte respeitante à tributação de mais-valias decorrentes da expropriação de utilidade pública, pelo valor de 93.691,49 € (noventa e três mil, seiscentos e noventa e um euros, e quarenta e nove centimos), e o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, em 12-03-2026.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas da designação dos árbitros em 29-04-2026, não tendo arguido qualquer impedimento.

4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 19-05-2026, sendo que ainda nesse dia foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

5. Em 22-06-2026, a Requerida apresentou Resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

6. A Requerente sustenta o pedido que formulam alegando, em síntese:

- a) A requerimento da B..., EPE, foi declarada a expropriação de diversos imóveis e direitos a eles inerentes necessários para a execução da “Expansão da Rede de Metro... – Linha...”, foi objeto de expropriação por utilidade pública, incluindo um imóvel que era propriedade da Requerente.
- b) Por essa expropriação, a Requerente recebeu uma indemnização no valor de 435.264,25 € (quatrocentos e trinta e cinco mil duzentos e sessenta e quatro euros e vinte e cinco cêntimos).
- c) Por decisão da Direção de Serviços de IRS, datada de 11 de junho de 2025, a Requerente recebeu da AT uma notificação para esclarecer uma “alienação de imóveis não declarada”. Depois de esclarecido que se tratava de uma expropriação, ignorando a justificação da Requerente, em 29-12-2025 a AT veio a emitir liquidação adicional de IRS, pela quantia de 93.691,49 € (noventa e três mil, seiscentos e noventa e um euros, e quarenta e nove cêntimos).
- d) No caso concreto da expropriação por utilidade pública - figura sobre a qual versa o presente pedido - não existe qualquer transmissão do direito real (no caso sub judice, do direito de propriedade) objeto da expropriação, mas tão só uma forma de extinção e subsequente aquisição originária desse mesmo direito.
- e) O próprio artigo 23.º do Código das Expropriações consagra que a indemnização visa repor a situação patrimonial que existiria se a expropriação não tivesse ocorrido, pelo que tal indemnização não traduz qualquer acréscimo patrimonial, mas apenas a compensação pela perda forçada do bem ou do direito extinto.

- f) Não sendo, pois, enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS como ganho proveniente de uma alienação / transmissão onerosa de direitos reais, a expropriação por utilidade pública não gera qualquer tipo de rendimento sujeito a IRS.
- g) Tendo a Requerente pago o imposto, de liquidação ilegal, são devidos juros indemnizatórios.

7. A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira ofereceu Resposta, acompanhada do Processo Administrativo, alegando, em síntese:

- a) Está em causa, no presente processo, a tributação, a título de mais-valias, da importância recebida pelo contribuinte, ora Requerente, como indemnização pela expropriação da fração autónoma designada pela letra “I”, correspondente ao 3.º andar direito, que faz parte do prédio urbano sito na Rua ..., n.ºs... a ..., em
- b) A Requerente assenta a sua pretensão no argumento segundo o qual as indemnizações emergentes de expropriação por utilidade pública não estão sujeitas a IRS, mas salvo o devido respeito, 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.
- c) Assim o exige quer a boa interpretação das normas referidas, e o princípio da igualdade, nas suas vertentes da capacidade contributiva e da justiça material, cf. artigo 13.º, n.º 1 do artigo 103.º e n.º 1 do artigo 104.º, todos da CRP.

8. Por Despacho Arbitral, de 23-06-2026, analisados os elementos carreados para os autos, considerou-se desnecessária a produção de prova testemunhal, dispensando-se por isso a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, cf. artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT. Estando as questões suficientemente debatidas nas peças processuais apresentadas pelas Partes, determinou-se serem desnecessárias alegações, nos termos do artigo 113.º do CPPT, subsidiariamente aplicável, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

II- Saneamento

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), o Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpra apreciar e decidir.

III - Fundamentação

III.1.1- Matéria de facto

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) Em 05-06-1989, por escritura pública de compra e venda, e pelo preço de 4.850.000,00 \$ (quatro milhões oitocentos e cinquenta mil escudos), a Requerente acima identificada, adquiriu, livre de ónus ou encargos, a fração autónoma designada pela letra “I”, correspondente ao 3º andar direito, que faz parte do prédio urbano sito na Rua ..., n.ºs ... a ..., em ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o nº ... da freguesia de ... e inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ... (cf. cópia da escritura que se junta como Doc. 2).
- b) A requerimento do B..., E.P.E., NIF..., adiante designado abreviadamente por “Metro...”, foi declarada a expropriação de diversos imóveis e direitos a eles inerentes necessários

para a execução da “Expansão da Rede...– Linha ...”, nos termos do Decreto-Lei nº 15/2021, de 23 de fevereiro, através do Despacho nº 7741/2023, de 11 de julho do Secretário de Estado da Mobilidade Urbana, publicado no Diário da República, IIª Série, nº 144, de 26 de julho de 2023 (cf. www.dre.pt).

- c) Entre os imóveis abrangidos por aquela expropriação, inclui-se o imóvel identificado no artigo 7º supra, propriedade da Requerente, concretizada por escritura pública de expropriação outorgada em 23-10-2024, em que a utilidade pública ficou expressamente declarada (cf. cópia da escritura, que se junta como Doc. 3).
- d) Por essa expropriação, a Requerente recebeu uma indemnização no valor de 435.264,25 € (quatrocentos e trinta e cinco mil duzentos e sessenta e quatro euros e vinte e cinco cêntimos) (cf. cópia da escritura, que se junta como Doc. 3).
- e) Por decisão da Direção de Serviços de IRS, datada de 11-06-2025, a Requerente recebeu da AT uma notificação com o seguinte teor:
“A declaração de rendimentos relativa ao ano de 2024, com identificação .../59, foi selecionada para análise por ter(em) sido detetada(s) a(s) seguinte(s) situação (ões): Alienação de imóveis não declarada” (cf. cópia da notificação que se junta como Doc. 4).
- f) Na página pessoal do sítio da internet da AT, na área de “Divergências”, a Requerente justificou a situação, indicando que não tinha ocorrido nenhuma alienação de imóveis mas antes uma expropriação, motivo pelo qual não havia declaração a apresentar, por ausência de pressupostos tributários (cf. justificação da Requerente apresentada junto da AT em 24-06-2025, cuja cópia se junta como Doc. 5).
- g) A AT por carta regista datada de 20-10-2025, alegou incorreção na Declaração de IRS .../59, por não ter a Requerente declarado, no Anexo G, a expropriação por utilidade pública e a respetiva contrapartida indemnizatória, invocando os artigos 10º, n.º 1, alínea a) e 44º, n.º 1, alínea d) do CIRS, manifestando a intenção de corrigir a declaração Modelo 3, inscrevendo no Anexo G o valor 435.264,25 € (quatrocentos e trinta e cinco mil, duzentos e sessenta e quatro euros, e vinte e cinco cêntimos), recebido pela Requerente a título de indemnização pela mencionada expropriação por utilidade pública (cf. cópia da notificação que se junta como Doc. 6).

- h) Na mesma carta (cf. Doc. 6), a Requerente foi notificada para, querendo, exercer o direito de Audição Prévia, da qual a Requerente prescindiu, por nada mais ter a acrescentar em relação ao já alegado (cf. Doc. 5, junto aos autos).
- i) Por carta enviada pela AT, datada de 25-11-2025, a Requerente foi notificada dos valores de correção relativos ao Modelo 3 de 2024, inscrevendo 435.264,25 € (quatrocentos e trinta e cinco mil, duzentos e sessenta e quatro euros, e vinte e cinco centímetros) no anexo G (cf. cópia da notificação que se junta como Doc. 7).
- j) A Requerente foi, então, notificada para, até 08-01-2026, proceder ao pagamento da quantia total de 93.691,49 € (noventa e três mil, seiscentos e noventa e um euro, e quarenta e nove centímetros):
- estorno Liq. de 2024: 125,34 €,
 - acerto Liq. de 2024: 92.070,65 €,
 - juros compensatórios: 1.493,30 €,
 - juros Com. por Recebimento Indevido: 2,20 €. (cf. Doc. 1, juntos aos autos).
- k) Em 29-12-2025 a Requerente pagou a quantia acima referida de 93.691,49 € (noventa e três mil, seiscentos e noventa e um euro, e quarenta e nove centímetros) (cf. Doc. 8, junto aos autos).
- l) Em 10-03-2026 a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral.

III.1.2- Factos não provados

Inexistem factos que se considerem não provados, com relevo para a boa decisão deste pleito.

III.1.3- Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, o PPA e a Resposta junto aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.2- Matéria de Direito

III.2.1 – Impugnação da liquidação de IRS

Na situação *sub judice*, a matéria controversa consiste no enquadramento de rendimentos auferidos com expropriação de imóvel, nas categorias de rendimentos do Código do IRS:

- a) A AT defende que se trata de um rendimento de mais-valias, nos termos da al. a) n.º 1 do artigo 10.º e al. b) do n.º 1 do artigo 44.º CIRS.
- b) A Requerente sustenta que, enquanto indemnização expropriativa, a quantia recebida tem natureza meramente compensatória, e não constitui rendimento sujeito a IRS: não é enquadrável na tipicidade de incrementos patrimoniais do artigo 9.º, nem de mais-valias, da al. a) n.º 1 do artigo 10.º CIRS.

Vejamos.

A AT refere que os rendimentos auferidos devem ser tributados nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS.

Essa norma 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”.

Por outro lado, a al. b) do n.º 1 do artigo 44.º do mesmo diploma legal, estabelece que:

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

a) ...

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

Da conjugação dessas normas, interpretadas privilegiando a coerência sistemática do CIRS, resulta que o ganho de indemnização por expropriação é tributado em sede de mais valias.

A Requerente, refuta, sustentando que em rigor, a expropriação por utilidade pública não resulta de um negócio jurídico nem de um ato de vontade do titular do direito real expropriado, antes de um ato unilateral e coercivo do Estado. O expropriado não aliena o bem: é privado do direito de propriedade (ou de outro direito real) por imposição legal, não existindo liberdade negocial nem intuito lucrativo, pelo que a indemnização expropriativa tem natureza meramente compensatória e não constitui rendimento.

A doutrina é clara a este respeito: *“a expropriação não é um contrato, nem uma transmissão onerosa, mas uma aquisição coativa originária fundada em ato de império do Estado”*¹.

No mesmo sentido, refere a jurisprudência do STA de 13/12/2023 (proc. 0280/16.0BEAVR, relator: José Gomes Correia) 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, 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 (...).»*

¹ Cf. DIOGO LEITE CAMPOS / BENJAMIM SILVA RODRIGUES / JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada, 4.ª ed., p. 78.

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 é 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.”

Ou seja, não configurando a expropriação por utilidade pública uma transmissão / alienação de direitos reais sobre imóveis, a “justa indemnização” a que se reporta o artigo 62.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), constitui uma contrapartida pela extinção do direito real expropriado, e não a contraprestação de uma inexistente transmissão onerosa desse direito. Aliás, o próprio artigo 23.º do Código das Expropriações consagra que a indemnização visa repor a situação patrimonial que existiria se a expropriação não tivesse ocorrido, pelo que tal indemnização não traduz qualquer acréscimo patrimonial, mas apenas a compensação pela perda forçada do bem ou do direito extinto.

Assim, consta do mencionado acórdão do STA, «...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.

Quanto às normas invocadas pela AT, para defender que os rendimentos são sujeitos a tributação de mais-valias, cf. artigo 10.º e 44.º CIRS, «*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. (...)

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”.

Em suma, de acordo com a jurisprudência dos tribunais administrativos superiores e jurisprudência arbitral do CAAD, tem vindo a ser decidido, de forma reiterada e consolidada, que as indemnizações por expropriação por utilidade pública não configuram mais-valias tributáveis em IRS, por não corresponderem a atos de alienação onerosa².

² Em aditamento aos já mencionados, atente-se, entre outros, aos Acórdãos do STA de 10.11.2021 (proc. 1260/11.7BEPRT, relator: José Gomes Correia) e de 07.04.2021 (proc. 0813/16.1BEAVR, relator: Paulo Antunes), bem como a jurisprudência arbitral do CAAD, citando-se a título exemplificativo as 19.03.2026 (proc. 687/2025-T, relator: Luís Sequeira), 29.10.2025 (proc. 218/2025-T, relatora: Mariana Vargas), de 17.10.2025 (proc. 214/2025-T, relator: Filipa Barros), de 24.11.2025 (proc. 202/2025-T, relator: Francisco Nicolau Domingos), de 22.09.2025 (proc. 293/2025-T, relator: Jorge Belchior de Campos Lares) e de 24.11.2025 (proc. 202/2025-T, relator: Francisco Nicolau Domingos).

Além do que a sujeição a tributação da indemnização em causa representaria violação dos princípios constitucionais da tipicidade e da capacidade contributiva (artigos 103º e 104º da CRP).

Conclui-se pois ser aplicável à situação *sub judice*, o que foi decidido no referido acórdão do STA:

“I - A expropriação por utilidade pública é uma forma de aquisição originária.

II - 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.

III - 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, 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”.

No que concerne às questões de inconstitucionalidade suscitadas pela AT, ao contrário do que defende, e como referido no acórdão de 20-06-2023 (proc. 116/2023-T, relator: Jorge Lopes de Sousa), 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 artigo 13.º da CRP, mas este princípio, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, 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 objetiva e racional³

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 tem 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).

³ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- 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.

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»*⁴, 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.

Assim, a interpretação defendida pela Requerente, que conduz à compensação plena do dano sofrido 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,

⁴ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 219/01, de 22-05-2001, processo n.º 730/00, que segue jurisprudência corrente.

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 pela Requerente não viola a Constituição, antes é por ela exigida.

Termos em que procede o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRS indicada, e a restituição do imposto pago indevidamente, cf. n.º 1 do artigo 100.º LGT.

III.2.2 – Juros indemnizatórios

Mesmo sem concordar com a liquidação oficiosa de IRS, a Requerente procedeu ao seu pagamento.

Pelo que, além da restituição do imposto pago indevidamente, a Requerente deverá ser ressarcida através do pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal de 4%, nos termos do artigo 43º da LGT e 61.º CPPT, calculados desde a data do pagamento indevido (29/12/2025) do imposto até efetivo e integral pagamento.

IV- Decisão

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar:

- a) procedente o pedido de anulação da liquidação de IRS,
- b) a restituição do imposto pago indevidamente, e
- c) o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos supra referidos.

V- Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 93.691,49 € (noventa e três mil, seiscentos e noventa e um euros, e quarenta e nove cêntimos).

VI- Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 2.754,00 € (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de julho de 2026.

Os Árbitros,

Jorge Lopes de Sousa (presidente)

Nuno Miguel Morujão (vogal e relator)

Maria Alexandra Mesquita (vogal)