

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Artigo/Verba: Art.10º - Mais-valias

Assunto: EXPROPRIAÇÃO AMIGÁVEL - TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE CATEGORIA G.

Processo: 29198, com despacho de 2026-07-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: Vem o requerente, XXXXXXXXXXXXXXXX, com o número de identificação fiscal (NIF) XXXXXXXXXXXX, solicitar parecer vinculativo relativo à seguinte situação:

- Foi expropriado do seu imóvel, habitação própria permanente, pelo XXXX.
- Recebeu, por isso, justa indemnização, por via de um acordo amigável.
- Precisa de saber se está isento de mais valias, na entrega do seu IRS no ano de 2026.
- Tem informação/documentação de várias decisões do Tribunal Arbitral, na qual as mais-valias obtidas por expropriação não são tributadas em sede de IRS.
- Agradece, nesse sentido, o esclarecimento da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Junta, para o efeito, escritura pública de Expropriação/Acordo amigável entre o requerente e respetivo cônjuge, e o XXX, lavrada em 2025/XX/XX, bem como decisão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) relativa ao processo XX/2023-T.

FACTOS

A consulta ao sistema da Autoridade Tributária e Aduaneira informa que o requerente transmitiu, em 2025/XX/XX, a fração X do artigo urbano XXXXX, da freguesia XXXXXX, a favor da XXXX, tendo essa mesma fração sido adquirida em XXXX/XX/XX, por escritura pública, lavrada no XXXXXXXXXXXX.

INFORMAÇÃO

1. Esta matéria já foi alvo de análise numa informação vinculativa muito recente, e foi considerado que a expropriação por utilidade pública, ainda que resulte de um ato unilateral da entidade expropriante, integra o conceito fiscal de alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis;
2. Essa equiparação dispensa a existência de um acordo de vontades, uma vez que o Código do IRS refere expressamente esse específico ato translativo - a expropriação, considerando que o montante pago a título de indemnização é qualificado como valor de realização, isto nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º, sendo assim irrelevante a natureza compensatória do pagamento;
3. A expropriação implica, também, a extinção do direito de propriedade do expropriado, e a sua transferência para a entidade pública, mediante justa indemnização, produzindo, por isso, efeitos patrimoniais relevantes em matéria fiscal, nomeadamente em sede de mais-valias;
4. Dessa forma, estando em causa um prédio urbano adquirido após a entrada em vigor do Código do IRS (1989-01-01), o ganho apurado constitui uma mais-valia sujeita a tributação em IRS, no âmbito da categoria G, a qual deverá ser declarada na declaração Modelo 3 do ano em que foi obtida, não beneficiando, por si só, de qualquer exclusão de tributação;

5. Todavia, o contribuinte junta decisão do CAAD que não acompanha aquele que tem sido o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre o assunto;

6. De acordo com o sumário no processo XX/2023-T:

"I. Do artigo 10º, 1, CIRS, resulta um enquadramento normativo de incidência seletiva e restritiva 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 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 postula o artigo 10º, 1, a), CIRS.";

7. Essa conclusão decorre do entendimento do CAAD que o n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS contém um elenco taxativo de situações tributáveis, traduzindo uma incidência seletiva e restritiva, resultante de uma opção legislativa consciente, pelo que apenas os ganhos ali expressamente previstos podem ser qualificados como mais-valias em sede do imposto;

8. Sublinha, também, que o CIRS não define autonomamente o conceito de transmissão, pelo que este deve ser apreendido no seu sentido técnico-jurídico, a extrair do Código Civil. Nesse enquadramento, conclui que a expropriação por utilidade pública não constitui uma transmissão, nem uma alienação, mas apenas uma forma de extinção do direito de propriedade do expropriado, acompanhada da constituição originária de um novo direito real na esfera da entidade expropriante e, por isso, beneficiária. Nesse contexto convoca o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 30 de junho de 2009, processo 574/08.8TBCVL, para precisamente sustentar que a expropriação é somente uma causa extintiva e não translativa de direitos reais;

9. Em consequência, e com base nessa mesma qualificação jurídica, o CAAD entende que a indemnização paga ao expropriado não configura um preço, mas um ressarcimento do prejuízo resultante da privação forçada do direito de propriedade, nos termos do Código das Expropriações. Daí que o ganho obtido não é subsumível ao conceito literal de "alienação onerosa" previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, não se enquadrando em qualquer uma das restantes alíneas da dita norma;

10. Por fim, sustenta que a interpretação das normas de incidência está sujeita ao mínimo de correspondência verbal com a letra da lei, nos termos do n.º 1 do artigo 11.º da LGT - com remissão para o artigo 9.º do Código Civil, sendo, igualmente, vedado o recurso à analogia. Nesse quadro, esclarece que a alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do Código IRS, embora mencione a expropriação, não é uma norma de incidência, mas apenas uma norma de determinação do valor de realização, incapaz de suprir a ausência de previsão expressa da expropriação no artigo 10.º. Dessa forma, qualquer leitura em sentido diverso extravasaria a letra da lei e conduziria a uma tributação sem base normativa expressa;

11. Em primeiro lugar, importa realçar, porque relevante, que a situação jurídico-tributária analisada e decidida pelo CAAD, no processo XX/2023-T, teve origem num procedimento de expropriação litigioso, com decisão em sentença judicial, onde foi determinado o pagamento de uma indemnização expropriativa, sendo analisado no processo o enquadramento desse montante no âmbito de rendimentos de mais-valias, em sede de IRS;

12. Contrariamente, o caso em análise não apresenta quaisquer vestígios de litígio entre as partes, tendo a respetiva transmissão sido enquadrada em procedimento

amigável, previsto nos artigos 33.º a 37.º do Código das Expropriações, não existindo, no documento translativo, nenhuma menção ao pagamento de uma indemnização - ao arrepio da terminologia indicada no diploma, estando o correspondente pagamento classificado como uma "contrapartida financeira";

13. Enumeradas as óbvias diferenças entre as duas controvérsias, as quais, o requerente, pretenderá equiparar, interessará, desde já, fazer algumas considerações quanto à argumentação delineada pela jurisprudência apresentada, fazendo-se, no final, a devida reflexão e análise à questão em mãos;

14. Diz-nos o artigo 2.º da Lei Geral Tributária (LGT) que:

"De acordo com a natureza das matérias, às relações jurídico-tributárias aplicam-se, sucessivamente:

- a) A presente lei;
- b) O Código de Processo Tributário e os demais códigos e leis tributárias, incluindo a lei geral sobre infracções tributárias e o Estatuto dos Benefícios Fiscais;
- c) O Código do Procedimento Administrativo e demais legislação administrativa;
- d) O Código Civil e o Código de Processo Civil.";

15. Da leitura de tal preceito podemos retirar que foi intenção do legislador que a LGT fosse a cúpula do sistema tributário, tendo as suas normas prevalência sobre todas as normas constantes do direito subsidiário enunciado, apenas se recorrendo a esse direito em caso de omissão da LGT;

16. Mais deve ser pacificamente aceite que a aplicação sucessiva de tal direito subsidiário deve ter em conta a natureza dos casos omissos, só podendo passar-se à alínea seguinte se a natureza do caso não possibilitar a aplicação de norma contida em diploma da alínea anterior;

17. Então, se da LGT não conseguimos retirar o enquadramento tributário do ato de expropriação, temos de avançar para a alínea b) e aí procurar quais os diplomas que nos poderão ajudar nessa tarefa;

18. Ora, é nos "demais códigos e leis tributárias" que vamos encontrar o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), e o Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), diplomas essenciais ao esclarecimento pretendido;

19. Diz-nos, assim, a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS que constituem mais-valias os ganhos obtidos que (...) resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;

20. Por sua vez, o artigo 2.º do Código do IMT diz-nos que 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;

21. Precisamente, quanto ao valor tributável a considerar para o cálculo do IMT, a regra 17ª do n.º 4 do artigo 12.º estipula que quanto ao valor dos bens expropriados por utilidade pública o valor tributável é o montante da indemnização, salvo se esta for estabelecida por acordo ou transação, caso em que se aplica o disposto no n.º 1 - desse artigo 12.º;

22. Repare-se que aqui o legislador estabelece uma diferença entre a expropriação litigiosa e a expropriação amigável - essa, por acordo, ainda que na fase judicial, dizendo que no segundo caso o valor tributável é calculado de acordo com o previsto no

n.º 1, ou seja, o IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato, ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior;

23. Então, no que concerne ao enquadramento em termos do IMT, a expropriação por utilidade pública é um facto tributário sujeito a imposto, sendo o mesmo classificado como uma transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade sobre bens imóveis, salvaguardando-se, até, o seu carácter litigioso, ou amigável, por via de um tratamento diferenciado quanto ao valor tributável a considerar;

24. Logo, se o Código do IMT considera a expropriação como uma transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade sobre bens imóveis, é da mais elementar coerência que o mesmo facto tributário faça parte dos factos tributários previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS;

25. E as dúvidas, a existirem, são prontamente dissipadas pela alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do Código do IRS, que diz, muito claramente, que para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS - isto em sede de mais-valias, considera-se valor de realização, no caso de expropriação, o valor da indemnização;

26. Atente-se que, para compreendermos tal enquadramento, não temos qualquer necessidade de recorrer ao Código Civil, porquanto as leis tributárias são absolutamente esclarecedoras quanto à natureza da expropriação - é uma transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade sobre bens imóveis, conforme previsto no Código do IMT, por isso enquadrável como tal na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Código do IRS;

27. Todavia, a jurisprudência sustenta, também, que a interpretação das normas de incidência está sujeita ao mínimo de correspondência verbal com a letra da lei, não existindo uma previsão expressa da expropriação no artigo 10º do Código do IRS, e que, dessa forma, qualquer leitura em sentido diverso, extravasando a letra da lei, conduziria a uma tributação sem base normativa expressa;

28. Aqui devemos olhar para o n.º 1 do artigo 11º da LGT que nos diz que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis;

29. Temos, assim, uma remissão para o artigo 9º do Código Civil, que aponta para uma interpretação das normas num modelo misto, entre objetivismo e subjetivismo, numa nota marcadamente atualista;

30. Ou seja, na interpretação deve-se atender às circunstâncias históricas em que a norma foi elaborada, ao pensamento e vontade do legislador, e à unidade do sistema jurídico, isto sem desconsiderar a letra da lei, primeiro ponto a considerar;

31. Ainda assim, o n.º 2 apresenta resquícios do modelo positivista, onde a letra da lei assumia uma importância fundamental e absoluta, situação explicável pelos quase 80 anos que distam desde a sua elaboração e publicação;

32. Tal modelo interpretativo já há muito foi ultrapassado pela jurisprudência dos interesses, que não ignora a norma, mas recusa tratá-la como uma solução automática e indispensável à realização do direito;

33. Nesse sentido, na interpretação devem ser considerados os princípios, os interesses em presença, e a especificidade do caso onde a norma é aplicada;

34. Um exemplo de escola pode ser encontrado no Código da Estrada, em concreto na alínea c) do nº 1 do artigo 50º, onde é dito que é proibido o estacionamento nos lugares por onde se faça o acesso de pessoas ou veículos a propriedades, a parques ou a lugares de estacionamento;

35. Coloca-se a questão: e se for o dono da propriedade, do parque, ou do lugar de estacionamento, a estacionar nesses locais? Estará sujeito à sanção?

36. Nesse caso, embora a letra da lei seja completamente omissa quanto a isso, dos interesses que a norma pretende defender podemos concluir que o dono não está abrangido pela proibição, porquanto é a defesa do seu direito ao estacionamento que a norma persegue;

37. Então, não obstante a alínea a) do artigo 10º do Código do IRS não indicar, de forma expressa, a expropriação como um facto tributário específico, a respetiva incidência está patente naquela norma, quer pela interpretação do conceito de "alienação onerosa", quer na forma como a mesma é tratada pelo legislador nas leis tributárias, sendo considerada como uma transmissão onerosa de bens imóveis pelo Código do IMT, ao mesmo tempo que a sua inclusão no artigo 44º do Código do IRS é, igualmente, facto suficiente para evidenciar a existência de incidência;

38. Mais deve ser acrescentado que o pensamento do legislador, delineado de forma expressa no preâmbulo do Código do IRS, indica categoricamente o alargamento da tributação em sede de categoria G a todas as formas de propriedade de imóveis, sendo esse, também, um claro indício que a expressão "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis" deve ser interpretada num sentido amplo, e não restrito;

39. Aplicando, assim, toda a fundamentação enunciada ao caso concreto, os ganhos obtidos com o negócio jurídico operado entre o XXX e o requerente, onde foi objeto de transmissão o imóvel constituído pela fração X do artigo urbano XXXX, da freguesia XXXXXX, estão sujeitos à tributação em sede de mais-valias, porquanto tal transmissão configura um facto tributário abrangido pela alínea a) do nº1 do artigo 10º do Código do IRS.

CONCLUSÃO

A expropriação por utilidade pública, ainda que resulte de um ato unilateral da entidade expropriante, integra o conceito fiscal de alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

Essa equiparação dispensa a existência de um acordo de vontades, uma vez que o Código do IRS refere expressamente esse específico ato translativo - a expropriação, considerando que o montante pago a título de indemnização é qualificado como valor de realização, isto nos termos da alínea b) do nº1 do artigo 44º, sendo assim irrelevante a natureza compensatória do pagamento.

No caso em análise, além de tudo o exposto, é relevante ter em linha de conta que estamos perante um acordo amigável, tendo sido paga ao requerente uma contrapartida financeira pela transmissão ocorrida. Nessa medida, os ganhos obtidos com o negócio jurídico operado entre o XXXX e o requerente, onde foi objeto de transmissão o imóvel constituído pela fração X do artigo urbano XXXX, da freguesia XXXXXX, estão sujeitos à tributação em sede de mais-valias, porquanto tal transmissão configura um facto tributário abrangido pela alínea a) do nº1 do artigo 10º do Código do IRS.