

## IRS (mais-valias)

Expropriação por utilidade pública – norma de incidência da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS

Fiscal

O Supremo Tribunal Administrativo e o CAAD têm diversa jurisprudência<sup>1</sup> acerca do enquadramento de expropriação por utilidade pública na norma de incidência em sede de IRS relevante para efeitos de mais-valias, no sentido de que a expropriação por utilidade pública não tem enquadramento legal no disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS e, por conseguinte, os ganhos decorrentes não estão sujeitos a tributação.

Novembro 2025

Legal  
Update

<sup>1</sup> Cfr. Acórdãos do STA: de 2021-04-07 (no âmbito do Proc. nº 0813/16.1BEAVR), de 2021-11-10 (no âmbito do proc. nº 01260/11.7BEPRT) e de 2023-12-13 (no âmbito do Proc. 0280/16.0BEAVR), disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), e Decisões arbitrais do CAAD: de 2019-12-09, no âmbito do processo nº 291/2019-T; de 2020-08-13, no âmbito do processo nº 803/2019-T; de 2022-11-17, no âmbito do processo nº 273/2022-T; de 2023-06-20, no âmbito do processo nº 116/2023-T; de 2023-10-09, no âmbito do processo nº 60/2023-T; de 2023-11-29, no âmbito do processo nº 198/2023-T; de 2024-02-23, no âmbito do processo nº 511/2023-T; de 2025-09-22, no âmbito do processo nº 293/2025-T; de 2025-10-17, no âmbito do processo nº 214/2025-T; de 2025-10-29, no âmbito do processo nº 218/2025-T, todas disponíveis em [www.caad.org.pt/](http://www.caad.org.pt/)



O Código do IRS consagra como incrementos patrimoniais (Categoria G) as mais-valias definidas no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, que estabelece que «*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*».

### Questão fundamental de direito:

**O valor recebido a título de indemnização por expropriação deve ser incluído no âmbito de incidência da norma prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS e, por consequência, ser tributado enquanto mais-valias referentes à alienação onerosa de imóveis?**

Neste conspecto, o entendimento perfilhado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem sido o de que, na determinação do sentido da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, se deve convocar a alínea b) do n.º 1 do artigo 44.º do mesmo diploma legal que estatui que «*Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: (...) b) No caso de expropriação, o valor de realização*», considerando que esta última desenvolve o alcance da norma de incidência e concretiza a sua aplicação às transferências patrimoniais decorrentes de expropriações, corroborando que a justa indemnização atribuída no âmbito de uma expropriação por utilidade pública constitui um ganho sujeito a tributação em IRS, em sede de mais-valias.

O Supremo Tribunal Administrativo (STA) e o CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa, chamados a dirimir litígios relativos a esta temática, decidiram pela anulação parcial das liquidações de IRS na parte em que se sujeitou a tributação como mais-valia a indemnização recebida no âmbito de um procedimento expropriativo, julgando procedente o pedido de que fosse expurgado o montante declarado pelo sujeito passivo referente ao valor que lhe coube a título de indemnização em sede de expropriação por utilidade pública.

Na sua jurisprudência, o STA e do CAAD concluem que:

- » A norma prevista na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do CIRS dita que estão sujeitos a tributação, em sede de mais-valias, os ganhos provenientes de alienação onerosa de direitos reais;
- » Os conceitos de “venda” e de “indemnização” respeitam a realidades distintas: a venda ou alienação onerosa, pressupõe a transferência da posse ou do direito sobre um bem (nos casos, um prédio), mediante o pagamento de um preço livremente estipulado pelo vendedor, enquanto a indemnização, encerra a reparação de um prejuízo causado e sofrido (nos casos, em razão da violação de um direito absoluto);
- » À venda ou alienação onerosa «*correspondem atos de gestão patrimonial privados, levados a cabo pelo sujeito passivo, com um carácter ocasional ou fortuito*» que não implicam a imposição de um valor, ao passo que, na expropriação, ao proprietário não assiste poder de negociação, na medida em que «*não é livre para optar por transmitir a outra pessoa, porque não concorda com o valor que a entidade expropriante pretende pagar*»<sup>2</sup>;
- » A expropriação por utilidade pública corresponde a uma forma de aquisição originária<sup>3</sup> a favor da entidade expropriante e não a uma aquisição derivada translativa;
- » Ainda que, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, se preveja (nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 44.º do CIRS) que se considera valor de realização «*no caso de expropriação, o valor da indemnização*», dessa norma de determinação da matéria tributável não se pode extrair uma norma de incidência, porquanto a tributação está sujeita ao princípio da tipicidade, pois que «*a incidência não se presume é necessário existir norma expressa que a contemple, o que não se verifica (...)*. As normas de determinação da matéria coletável não servem para alargar o plano de incidência ou colmatar lacunas nas referidas normas de incidência»<sup>4</sup>;

<sup>2</sup> Cfr. decisão arbitral CAAD, de 2025-09-22 referida

<sup>3</sup> Enfatizado pela jurisprudência do STA referida

<sup>4</sup> Cfr. decisão arbitral CAAD, de 2019-12-09 referida

- » A expropriação por utilidade pública é efetuada mediante pagamento de uma justa indemnização ao expropriado, direito que lhe é constitucionalmente garantido (artigo 62.º, n.º 2 da CRP);
- » Acontece que o próprio Código do IRS consagra a tributação de diversos tipos de indemnização no seu artigo 9.º, mas não acolheu a tributação de indemnizações resultantes de expropriações, deixando eventuais rendimentos resultantes de expropriação fora da incidência do IRS, o que não pode deixar de relevar quanto à intenção do legislador a respeito da não incidência em sede de IRS;
- » O valor da indemnização por expropriação por utilidade pública não é passível de enquadramento na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do Código do IRS como ganho proveniente de uma alienação onerosa de direitos reais;
- » Limitada a incidência das mais-valias tributáveis na categoria G às situações elencadas no artigo 10.º, n.º 1, do CIRS, e não contemplando expressamente a expropriação, os eventuais ganhos derivados da indemnização recebida por expropriação por utilidade pública de bens imóveis (inclusive por meio de transação judicial homologada) não se encontram sujeitos a tributação em sede de IRS.

Em suma, esclarece-se que o entendimento perfilhado pela jurisprudência dominante do STA e do CAAD tem apontado no sentido de que o valor recebido a título de indemnização por expropriação por utilidade pública não está sujeito a tributação enquanto mais-valias em sede de IRS, dado não ser a expropriação subsumível ao conceito de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, pressuposto necessário para que pudesse haver lugar a tributação nos termos da aludida alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.