

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 619/2016-T

Tema: IRS - Mais-valias imobiliárias; Valor de aquisição a título gratuito ocorrida na vigência do CIMSISD.

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 14.10.2016, os Requerentes, A..., contribuinte fiscal n.º ... e B..., contribuinte fiscal n.º ..., casados, residentes na Praça ..., n.º..., ..., em Lisboa, tendo sido notificados da decisão de indeferimento proferida no processo de reclamação graciosa que incidiu sobre a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante “CIRS”) referente ao ano de 2013, no montante de € 47.303,72, requereram ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação daqueles atos.

Os Requerentes peticionam, ainda, a restituição do valor da liquidação que alegam terem pagado, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao

Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 30-12-2016.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

- a. Consideram os Requerentes que o apuramento das Mais-valias realizadas, e consequente liquidação do IRS de 2013, foi efetuado desconsiderando as normas legais aplicáveis, porquanto foi tido em consideração como valor de realização o valor patrimonial tributário à data da aquisição a título gratuito por sucessão e aplicada a tabela resultante do quadro de atualização dos coeficientes de desvalorização da moeda a que se refere o art. 50º do CIRS, quando a Liquidação deveria ter tomado em consideração, como valor de aquisição o valor patrimonial tributário à data realização das mais-valias, ocorrida em 25 de Outubro de 2013 e que foi efetuada de acordo com o Decreto-Lei nº 287/2003 de 12/11.
- b. O art. 45º do CIRS refere-se aos casos em que a aquisição foi a título gratuito como o caso aqui em análise.
- c. No caso em apreço, tratou-se duma transmissão gratuita, mas não sujeita, nem isenta de imposto de selo.
- d. O valor tributário à data da aquisição por sucessão tinha regras de determinação desse valor bem diferentes, que se alteraram completamente com o Decreto-Lei 287/2003, realidade que não pode ser ignorada para efeitos de tributação.
- e. Perante situações idênticas, em natureza e espécie, como por exemplo aquisição a título gratuito sem isenção de imposto sucessório, a tributação de mais valias em IRS, em realidades temporais tão diferentes, são tributadas de forma desproporcionalmente desigual.
- f. É essencial a uniformização de critérios de prevalência da justiça tributária, devendo o valor de aquisição ser também atualizado de acordo com o valor patrimonial tributário à data da realização, ou seja, da venda das frações.

- g. A liquidação impugnada viola o artigo 13º, e 103º, nº 3, conjugado com o artigo 104º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa e os princípios legalmente impostos que orientam a liquidação e cobrança de tributos.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

- a. À data da aquisição, 1989 – uma vez que os Requerentes indicam uma partilha judicial transitada em julgado em 1990, e esta, nos termos do art. 2119º do Código Civil, retroage os seus efeitos à data da abertura da herança- estava em vigor o Código do Imposto Municipal da SISA e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (doravante “CIMSISD”), revogado em 2003 pelo D.L. nº 287/2003, de 12/11 passando as transmissões gratuitas a ser tributadas em Imposto de Selo, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2004.
- b. É, assim, incontroverso que nas transmissões gratuitas de bens, *maxime* por sucessão hereditária, ocorridas após a entrada em vigor do Dec. Lei nº 287/2003, ou seja, a partir de 1 de Janeiro de 2004, inclusive, o Imposto de Selo incidia sobre o valor dos bens transmitidos, revelado à data da transmissão, por via da avaliação imposta pelo nº 2 do seu art. 15º.
- c. É também certo que, à luz do que dispunha o art. 20º, § 2º, do CIMSISD, o imposto sucessório relativamente aos imóveis inscritos na matriz predial, incidia sobre o valor que dessa matriz constasse, ou sobre o valor que, sendo superior, lhes fosse atribuído em inventário ou outro título de partilhas, sendo vedado, nestas circunstâncias, à Fazenda Pública proceder à sua avaliação para o efeito de liquidar este imposto, como resulta do disposto no art. 79º, 6º, 1ª parte, do referido diploma legal.
- d. Porém, a limitação assim imposta à Fazenda Pública, era claramente arredada quanto ao sujeito passivo do imposto que, em face da notificação da liquidação do imposto, e discordando desta, podia requerer a avaliação dos bens transmitidos, nos termos do art. 87º do mesmo diploma legal

- e. Significa isto, desde logo, que a determinação do valor real dos prédios com referência à data da aquisição gratuita, por avaliação, podia e devia, de igual forma, ocorrer tanto antes como depois de 1 de Janeiro de 2004, já que, como se disse, o Dec.Lei n° 287/2003, limitou-se a impor uma avaliação que, antes da sua vigência, era meramente facultativa, dependendo de vontade manifestada pelo contribuinte.
- f. É também fora de dúvida que, nesse conspecto, e tal como todos os demais contribuintes que foram tributados em imposto de selo, ou mesmo em imposto sucessório, com base no valor real dos bens determinado em avaliação, os Requerentes pagariam as mais-valias resultantes da diferença entre esse valor real dos bens, determinado em avaliação à data da aquisição – então base de liquidação do imposto sucessório - e o que derivasse do preço na venda, já que o carácter geral e abstrato do art. 45° do CIRS assim o determina.
- g. Impõe-se, assim, concluir que o critério ínsito no art. 45° do CIRS, de natureza geral e abstrata, aplicando-se, por conseguinte, de igual forma a todos os contribuintes que se encontrem em idêntica situação, jamais poderia violar os princípios elencados pelos Requerentes.
- h. a liquidação sub judice, como vimos ao longo de toda a exposição, está de acordo com a lei aplicável e a tributação encetada não viola, antes concretiza, o princípio da igualdade, da legalidade e da justiça material.

5. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18°, n° 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

Tendo sido notificadas para o efeito, as partes não apresentaram alegações escritas facultativas.

6. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

7. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- a) Se são ilegais e, em consequência devem ser anuladas, a liquidação e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, objeto do presente processo.
- b) Em caso de anulação da liquidação, se deve ser a Requerida condenada a restituir o montante da liquidação que os Requerentes alegam terem pagado, bem como os respetivos juros indemnizatórios.

II – A matéria de facto relevante

8. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a. Os Requerentes apresentaram a sua declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 2013 em 22 de Maio de 2014 e fizeram constar no respetivo anexo G, para efeitos de apuramento de Mais-valias, a alienação de um sexto das frações autónomas correspondentes às letras A, D, E e F, do prédio urbano sito na praça ... nºs ... a ..., em Lisboa, freguesia de ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de
- b. A Requerente havia adquirido o direito de propriedade correspondente a um sexto da totalidade do prédio urbano a que respeitam as frações referidas, e cuja propriedade horizontal veio a ser constituída em 30 de Outubro de 1995, em comum com os demais herdeiros, por óbito de sua avó paterna C..., falecida em 22 de maio de 1989 e consequente partilha judicial, tendo sido declarado e considerado para efeitos de liquidação e pagamento do respetivo imposto sucessório, à data em vigor, o valor patrimonial tributário do prédio.
- c. Na declaração modelo 3 de IRS os Requerentes indicaram como valor de aquisição o valor patrimonial tributário considerado para efeitos de liquidação de imposto sucessório por morte de C..., com a correção monetária prevista no art. 50º do CIRS.

- d. As frações identificadas foram alienadas em 25.10.2013 pelos seguintes valores globais:
- Fração A -€ 300.000,00
 - Fração D, € 200.000,00
 - Fração E € 255.000,00
 - Fração F € 295.000,00
- e. Às mesmas frações foram avaliadas em 17.03.2013, tendo-lhes sido atribuídos os seguintes valores patrimoniais tributários:
- Fração A - € 180.720,00
 - Fração D - € 151.290,00
 - Fração E - € 151.290,00
 - Fração F - € 151.290,00
- f. Em 7.06.2014, a Requerida efetuou a liquidação objeto do presente processo, da qual resultou um valor a pagar de € 47.303,72.
- g. Nesta liquidação foram considerados rendimentos da categoria G, tendo por base, como valor de aquisição, o valor considerado para efeitos de liquidação de imposto sucessório por morte de C..., com a correção monetária prevista no art. 50º do CIRS.
- h. Os Requerentes pagaram o valor da liquidação em 4.08.2014.
- i. Por não concordarem com a liquidação, os Requerentes apresentaram Reclamação graciosa que foi indeferida, tendo os Requerente sido notificados esta decisão em 25.07.2016.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, sendo de salientar ocorrer total concordância das partes relativamente à matéria de facto, cingindo-se o desacordo à matéria de direito.

-III- O Direito aplicável

10. Determina o art. 45º do CIRS, na sua atual redação:

1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito:

- a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo;
- b) O valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido.

2 - (Revogado)

3 - No caso de direitos reais sobre bens imóveis adquiridos por doação isenta, nos termos da alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo, considera-se valor de aquisição o valor patrimonial tributário constante da matriz até aos dois anos anteriores à doação.

Por sua vez, determinava o art. 43º do mesmo Código, na redação à data da aquisição dos direitos cuja alienação originou as mais-valias em causa no presente processo:

1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, aquele que haja sido considerado para efeito de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações.

2 - Não havendo lugar à liquidação do imposto referido no número anterior, considerar-se-ão os valores que lhe serviriam de base, caso fosse devido, determinados de harmonia com as regras próprias daquele imposto.

11. Entendem os Requerentes que deveria ter sido considerado como base do valor de aquisição dos direitos referentes às frações alienadas, o valor patrimonial tributário resultante da primeira avaliação após a entrada em vigor das alterações ao Código de Imposto de Selo (doravante “CIS”) efetuadas pelo Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro.

Acontece que, pela aquisição gratuita a favor da Requerente não foi liquidado Imposto de Selo, nem o poderia ter sido, uma vez que, à data do respetivo facto tributário, tal tributação não estava prevista neste código, mas sim no CIMSISD. Por outro lado, careceria de qualquer razoabilidade a aplicação a uma aquisição ocorrida em 1989, de critérios legais de avaliação aprovados por um diploma legislativo de 12.11.2003. Tal solução seria, aliás, contrária ao critério do próprio Código de Imposto de Selo, que relativamente às transmissões gratuitas, estabelece no artigo 13.º que “O valor dos imóveis é o **valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão**, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.”.

Com algumas alterações, a tributação das aquisições gratuitas de bens passou do CIMSISD para o CIS, não tendo ocorrido alteração quanto à natureza e ao sistema interno desta tributação, mas apenas à sua inserção noutra compêndio legal, relativamente ao qual é reconhecida a heterogeneidade das realidades sobre que incide.

Assim, para aquisições gratuitas ocorridas na vigência do CIMSISD, a referência da al. a) do n.º 1, do art. 45º deve ter-se como feita para a liquidação efetuada em sede deste imposto, uma vez que era a única que ao tempo poderia ocorrer e foi aquela que se verificou de facto.^{1 2}

¹ De notar que estabelece o artigo 15.º do Dec. Lei n.º 287/2003, de 12/11 que: 1 - Enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor, sem prejuízo, quanto a prédios arrendados, do disposto no artigo 17.º.

2 - O disposto no n.º 1 aplica-se às primeiras transmissões gratuitas isentas de imposto do selo, bem como às previstas na alínea e) do n.º 5 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, ocorridas após 1 de Janeiro de 2004, inclusive.

Não se deteta, nestas normas, intenção legislativa de conferir relevância aos valores patrimoniais tributários resultantes das novas avaliações a aquisições gratuitas ocorridas antes de 1 de Janeiro de 2004.

² Com alguma relevância para a compreensão do menor cuidado legislativo nesta matéria refira-se que a expressão a “imposto de selo” apenas foi introduzida no art. 45º do CIRS pela *redação dada pelo artigo 46º da Lei n.º 53-A/2006 de 29/12*), sendo que na redação anterior consta a expressão “imposto sobre as sucessões e doações” à semelhança do que ocorria no art. 43º na redação anterior à revisão do articulado efetuada pelo DL 198/2001, de 3 de Julho. Por outro lado, do n.º 2, do art. 28º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro consta que “Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou **imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos** ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e **ao imposto do selo**, respectivamente.”

Embora com discurso argumentativo não inteiramente coincidente foi esta, perante situação, no essencial, análoga, a solução perfilhada pelo Acórdão do STA de 23 de Abril de 2013, proferido no processo nº 442/2012³, onde, designadamente, se pode ler:

“o critério legal nessa matéria, contido nos nºs. 1 e 2 do art. 45º do CIRS, na versão introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29.12, aplicável *in casu*, não diverge, substancialmente, daquele que foi originariamente consignado no art. 43º daquele diploma legal”

12.Quanto à invocada violação dos princípios constitucionais alegada pelos recorrentes acompanha-se o entendimento perfilhado naquele aresto quando se sustenta que:

“(…) atento o princípio da auto-revisibilidade das leis e a inerente legitimidade do legislador para definir um novo regime legal em função de justificadas opções político-legislativas, as normas contidas no Dec.Lei nº 287/2003 também nunca poderiam contender com os princípios invocados pelo recorrente, desde logo porque a questão do princípio da igualdade só se coloca perante situações idênticas e sincrónicas e, por outro lado, como se refere no citado acórdão nº 306/10, do Tribunal Constitucional, «(...) o princípio da capacidade contributiva tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do *facto* tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal (o citado Acórdão n.º 142/04).».

13.Entende-se, assim, que a liquidação impugnada não violou qualquer comando legal ou constitucional, pelo que a mesma não pode deixar de ser mantida na ordem jurídica ficando, assim, prejudicada a apreciação das demais pretensões invocadas pelos Requerentes, por dependerem da anulação da liquidação objeto do presente processo.

³ Disponível in www.dgsi.pt.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Valor da ação: € 47.303,72 (quarenta e sete mil trezentos e três euros e setenta e dois cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pelos Requerentes no valor de 2142.00 € (dois mil cento e quarenta e dois euros) nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 28.04.2017

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro