

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 6/2017-T

Tema: IRS – mais valias; regime transitório do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

Em 03-01-2017, os Requerentes A..., contribuinte n.º..., e esposa, B..., contribuinte n.º ..., ambos residentes na Rua ..., ..., ..., ...-... ..., doravante designados por Requerentes, submeteram ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação da liquidação de IRS n.º 2016 ... do ano de 2015.

Posição dos Requerentes:

Os Requerentes pretendem a apreciação da legalidade da liquidação de IRS de 2015 que sujeitou a IRS a mais valia realizada pelos Requerentes com a alienação da fração autónoma AAAAAL, a que corresponde o ... andar ... do prédio sito na Rua ..., ..., em ...

Esta fração teria sido alegadamente adquirida pelos Requerentes em 01-06-1987, através de contrato promessa de compra e venda, e sido alienada em 06-11-2015

No entendimento dos Requerentes, esta operação estaria isenta de IRS, de acordo com o disposto no artigo 5º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro, em virtude desta operação não estar sujeita ao então imposto sobre as mais valias.

Não concordando com a liquidação objeto dos presentes autos, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa em 26-10-2016. Esta reclamação graciosa foi objeto de decisão de indeferimento, decisão essa notificada aos Reclamantes em 28-11-2016.

Os Requerentes alegam que, em 23-04-1987, a Requerente mulher, na qualidade de promitente compradora, celebrou contrato de promessa de compra e venda da fração autónoma AAAAAL, acima melhor identificada, tendo sido entregue nessa data a chave do imóvel à promitente compradora, que passou a habitar o referido imóvel. No mesmo mês, a Requerente mulher entregou ao promitente vendedor o valor de dois milhões de escudos.

Os Requerentes referem que celebraram contratos de fornecimento de água, de eletricidade e de gás, e que o contrato promessa de compra e venda foi registado, em 01-06-1987, junto da Conservatória do Registo Predial de

A Requerente mulher apresentou, em 14-05-1987, na então Repartição de Finanças de ..., um requerimento para saber se o imóvel em causa ainda se encontrava omisso na matriz.

Os Requerentes alegam que o imóvel apenas foi inscrito na matriz em 1989, e que a escritura de compra e venda do referido imóvel se realizou em 04-09-1990.

A alienação do imóvel em causa ocorreu em 06-11-2015, conforme alegam os Requerentes.

Os Requerentes referem que apresentaram a declaração modelo 3 de IRS do ano de 2015, e preencheram por lapso, o anexo G, ao invés do anexo G1, uma vez que a mais valia resultante da venda da fração estaria isenta de IRS, no entender dos Requerentes, ao abrigo do artigo 5º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro.

Os Requerentes referem que, em 04-09-2016, apresentaram nova declaração de rendimentos, com o anexo G, com as alterações suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), nomeadamente alterando o campo 401, aí colocando os valores de aquisição e de realização efetivos, e não valores com o coeficiente de desvalorização da moeda, como tinham feito os Requerentes na declaração anterior.

Os Requerentes alegam que a liquidação foi emitida tendo como fundamento o facto da escritura de compra e venda do imóvel ter sido efetuada em 1990, ou seja, após a entrada em vigor do Código do IRS.

Os Requerentes fazem alusão ao artigo 10º n.º 3 alínea a) do Código do IRS, que refere que 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. Assim, no entender dos Requerentes, também para efeitos de aquisição deve ser considerado transmitido para o adquirente no momento da sua tradição ou do seu apossamento. E fazem referência ao acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 17-01-2006, do processo n.º 2774/05.

Os Requerentes alegam que a lei fiscal considera como momento relevante da aquisição dos imóveis o momento da tradição ou posse dos mesmos, que se materializa com a entrega das chaves e a utilização do imóvel, isto de acordo com o princípio da substância sobre a forma.

Por fim, os Requerentes referem que procederam ao pagamento da referida liquidação, e pedem a condenação da AT na devolução do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa de 4%, nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária (LGT).

Posição da Requerida:

A AT, na sua resposta, defendendo a legalidade da liquidação objeto dos presentes autos, começa por fazer referência ao artigo 875º do Código Civil que, à data dos factos, dispunha que “o contrato de compra e venda de bens imóveis só é válido se for celebrado por escritura pública”. Refere ainda o artigo 80º do Código do Notariado que dizia que “devem celebrar-se por escritura publica (...) o contrato de promessa de alienação ou oneração de coisas imóveis sujeitas a registo”.

A AT alega ainda que o contrato promessa celebrado pelos Requerentes foi sujeito a registo, de natureza provisória, uma vez que a transmissão da propriedade do imóvel está dependente da celebração de escritura pública. E em 1990, na data da escritura de compra e venda, o referido registo já estava caducado, uma vez que já tinham decorrido mais de seis meses desde o registo provisório.

Com efeito, para a AT, a transmissão da propriedade para os Requerentes apenas ocorreu em 1990, com a celebração da escritura de compra e venda e com o pagamento das respetivas sisas.

A Requerida refere que, quanto aos contratos de fornecimento de água, eletricidade e gás juntos pelos Requerentes, não constituem prova da existência da alegada posse, dado que com o contrato de promessa de compra e venda é possível solicitar às entidades o fornecimento dos serviços referidos.

Com efeito, entende a Requerida que não existem quaisquer provas de que os Requerentes, após a celebração do contrato promessa do imóvel em questão, deste fizeram uso, à vista de todos e sem oposição de ninguém.

A Requerida expõe ainda que não consta no processo a prova, fiscalmente relevante, do pagamento ou do pedido de pagamento a que se refere o artigo 2º do Código da SISA e do Imposto sobre Sucessões e Doações.

Por fim, a Requerida entende que não são devidos juros indemnizatórios, uma vez que não se verificou qualquer erro dos serviços.

Foi designada como árbitro único, em 27-02-2017, Suzana Fernandes da Costa.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1, alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 17-03-2017.

Em 08-05-2017, os Requerente enviaram um requerimento afirmando que afigurava inútil a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, e que não iriam apresentar alegações.

Foi proferido despacho, em 10-05-2017, a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT e a apresentação de alegações, atendendo a que não existia necessidade de produção de prova adicional, ao facto de vigorarem no processo arbitral os princípios processuais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis. No mesmo despacho designou-se o dia 14-07-2017 para a prolação da decisão arbitral, e advertiram-se

os Requerentes para procederem ao pagamento da taxa arbitral subsequente e o comprovarem junto do CAAD.

Em 22-06-2017, os Requerentes juntaram ao processo o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

Em 14-07-2017, foi proferido despacho a prorrogar para o dia 21-07-2017, a data para a prolação da decisão arbitral, tendo em conta a complexidade da questão.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tempestivamente, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

3. Matéria de facto

3. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente mulher celebrou, enquanto solteira, em 23-04-1987, na qualidade de promitente compradora, um contrato promessa de compra da fração autónoma AAAAAL a que corresponde o ... andar ... do prédio sito na Rua ..., ..., em ..., descrito na ficha n.º .../... da Conservatória do Registo Predial de ..., conforme documento 7 junto com o pedido arbitral.
2. Os Requerentes celebraram contratos de fornecimento de água, de eletricidade e de gás, conforme documentos 8 juntos com o pedido arbitral.

3. Em 04-09-1990, os Requerentes celebraram escritura pública de compra e venda, na qualidade de compradores, do imóvel referido no ponto anterior, conforme documento 14 junto com o pedido arbitral.
3. O pagamento da SISA correspondente à transmissão foi efetuado em 27-08-1990 e 30-08-1990, conforme documento 14 junto com o pedido arbitral.
3. Em 06-11-2015, os Requerentes alienaram o referido imóvel, conforme documento 3 junto ao pedido arbitral.
3. Os Requerentes apresentaram a sua declaração de rendimentos do ano de 2015, tendo preenchido, por lapso, o anexo G, ao invés do anexo G1, conforme documento 15 junto ao pedido arbitral.
4. Os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS n.º 2016 ... do ano de 2015, com o valor a pagar de 6.249,78 €, conforme documento 1 junto com o pedido arbitral.
5. Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa da liquidação de IRS supra referida, que foi objeto de decisão de indeferimento notificada aos Requerentes em 28-11-2016, conforme documento 2 junto com o pedido arbitral.
6. Os Requerentes procederam ao pagamento da liquidação de IRS em causa nos presentes autos, conforme comprovativo de pagamento junto ao pedido arbitral como documento 17.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

3.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos e nos factos admitidos por acordo.

3.3. Factos que não se consideram provados:

Não se consideram provados factos que permitam concluir pela existência de tradição do imóvel para a promitente compradora aquando da celebração do contrato promessa de compra e venda.

4. Matéria de direito:

4.1. Objeto e âmbito do presente processo

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se a aquisição do imóvel em causa ocorreu na data da celebração do contrato de promessa (1987), e portanto, antes da entrada em vigor do Código do IRS, ou se ocorreu na data da celebração da escritura de compra e venda (1990), ou seja, após a entrada em vigor do Código do IRS.

Caso a aquisição tenha ocorrido antes da entrega em vigor do Código do IRS, a mais valia resultante da venda está isenta de IRS. Por outro lado, caso a aquisição se tenha verificado após a entrada em vigor do Código do IRS, a mais valia resultante da alienação do imóvel está sujeita a tributação em IRS.

4.2. O pedido de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação controvertida

Para os Requerentes, a mais valia obtida em 2015, com a alienação do imóvel, está isenta de tributação ao nível do IRS, uma vez que a aquisição do referido imóvel ocorreu em 1987, com a tradição, ou seja, antes da entrada em vigor do Código do IRS.

Já para a Requerida, a mais valia obtida está sujeita a IRS, uma vez que a aquisição deu-se apenas em 1990, com a escritura de compra e venda, isto é, posterior à entrada em vigor do Código do IRS.

Vejamos desde já a redação da lei.

O Código do IRS foi criado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro.

E entrou em vigor em 01-01-1989, de acordo com o artigo 2º do referido Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro.

E o artigo 5º dispunha o seguinte:

“Artigo 5º - Regime transitório da categoria G

1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código.

2 - Cabe ao contribuinte a prova de que os bens ou valores foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor deste Código, devendo a mesma ser efectuada, quanto aos valores mobiliários, mediante registo nos termos legalmente previstos, depósito em instituição financeira ou outra prova documental adequada e através de qualquer meio de prova legalmente aceite nos restantes casos.”

Assim, importa agora verificar se a aquisição do imóvel se deu na data do contrato promessa de compra e venda, ou na data da escritura de compra e venda do imóvel.

O artigo 875º do Código Civil referia, à data dos factos, que “o contrato de compra e venda de bens imóveis só é válido se for celebrado por escritura pública”.

No entanto, a transmissão para efeitos fiscais ocorre no momento da celebração do contrato de promessa de compra e venda desde que verificada a tradição, já que verificando-se a tradição, há lugar a tributação em sede de SISA, atual IMT.

Por outro lado, na interpretação legal do regime transitório previsto no apontado artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, não pode desconsiderar-se que o momento que, no caso, a atual norma de incidência presume como sendo aquele em que se verifica o acréscimo de rendimento que origina a tributação, também é, precisamente, o da tradição ou posse: de acordo com a alínea a) do nº 1 do artigo 10º do Código do IRS consideram-se mais valias os ganhos obtidos com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sendo que logo a alínea a) do nº 3 do mesmo artigo 10º estatui que “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 objecto do contrato”.

Isto é, “[A] lei prevê que a verificação da tradição da coisa ou da posse dos bens ou direitos objecto do contrato seja equiparada a alienação, determinando-se por essa tradição ou posse o momento da exigibilidade do tributo” (José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, p. 428).

O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-04-2012 do processo n.º 01061/11, refere que: “Ora, é plenamente reconhecido pela doutrina e jurisprudência, que o conceito de transmissão para efeitos de lei fiscal é diverso daquele que decorre do ordenamento jurídico ínsito à Lei Civil, sendo certo que, para efeitos fiscais, tal conceito é mais abrangente do que aquele que está enraizado a nível de direito privado. Na verdade, é pacífico na doutrina, que, em tese geral, em termos de sisa, a figura da transmissão compreende não só a transmissão civil, como também, a transmissão económica ou a transmissão de facto, mesmo que despida de formalidades legais, ou ferida de nulidades. Consequentemente, a incidência do anterior imposto municipal de sisa, ou do actual imposto sobre transmissões (IMT), não se detém perante a falta ou insuficiência jurídica dos factos tributários exigida pelo direito privado, para a validade dos actos e contratos, sendo tido em conta a realidade económica em causa. Tal diversidade de conceitos, entre a lei privada e a lei fiscal, alcança o seu expoente na consagração de determinados actos como transmitivos de propriedade que, como tal, não são considerados pela lei civil. É o caso, paradigmático do contrato promessa de compra e venda acompanhado de tradição do bem, que, não sendo um acto transmitivo de propriedade para a lei civil, já o é para a lei fiscal, tal como se alcança, aliás, pelo disposto no ponto segundo do parágrafo primeiro do artigo segundo do CIMSIS”.

Assim, havendo contrato de promessa de compra e venda com tradição do imóvel, a transmissão para efeitos fiscais ocorre nessa data, e não da data da celebração da escritura de compra e venda.

Analisando o contrato de compra e venda celebrado em 23-04-1987 e junto aos autos, o mesmo não refere a existência de tradição ou posse do imóvel pelos Requerentes, promitentes compradores.

E nos termos do artigo 5º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro, é ao contribuinte que cabe a prova da aquisição dos bens em data anterior à entrada em vigor do Código do IRS.

Quanto à prova da tradição do imóvel para os Requerentes, estes alegam que:

- a) Os promitentes vendedores lhes entregaram as chaves do imóvel na data da celebração do contrato promessa de compra e venda;
- b) Que os Requerente passaram a habitar o imóvel;
- c) Que celebraram contratos de fornecimento de água, de eletricidade e de gás, e juntam os recibos;
- d) Que a Requerente mulher pagou de sinal e princípio de pagamento de dois milhões de escudos;
- e) Que a Requerente mulher apresentou em 14-05-1987, requerimento no Serviço de Finanças de ..., no sentido de saber se o imóvel ainda se encontrava omissa na matriz.

Analisando esta alegação, desde logo temos que referir que os Requerentes alegam que lhes foram entregues as chaves, mas não apresentam qualquer tipo de prova dessa entrega.

Quanto aos recibos juntos relativos aos contratos de fornecimento de água, eletricidade e gás, não servem de prova, já que é possível celebrar estes contratos apenas com contrato de promessa.

Relativamente ao pagamento do sinal, este facto também não é indiciador da tradição do imóvel.

Em relação ao requerimento apresentado pela Requerente mulher no Serviço de Finanças de ..., em 14-05-1987, junta aos autos como documento 11, é declarado por ela no requerimento que é residente na Rua..., ... – ..., Assim, também com este documento, não provam os Requerentes que passaram a habitar o imóvel. Aliás, provam que a morada dos mesmos era outra.

Assim, entendemos como a Requerida, ou seja, que os Requerentes não lograram provar a tradição do imóvel na data da celebração do contrato promessa de compra e venda (1987).

Por outro lado, à data da celebração do contrato promessa, o artigo 2º do Código da SISA e do Impostos sobre Sucessões e Doações, referia que:

“A sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis.

1.º Consideram-se, para este efeito, transmissões de propriedade imobiliária: (...)

2.º As promessas de compra e venda ou de troca de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador ou para os promitentes permutantes, ou quando aquele ou estes estejam usufruindo os bens (...).”

Assim, caso tivesse havido tradição do imóvel com o contrato promessa, haveria que liquidar SISA. E tal como refere a Requerida, não consta do processo prova fiscalmente relevante em como foi paga ou solicitado o seu pagamento. Aliás, ficou provado que a SISA foi paga em 27 e 30 de agosto de 1990, conforme conta da cópia da escritura junta aos autos como documento 14.

Não tendo os Requerentes logrado provar a tradição do imóvel com a celebração do contrato promessa, tem de considerar-se que a aquisição do imóvel em causa, para efeitos fiscais, apenas ocorreu em 1990 com a celebração da escritura e compra e venda.

Com efeito, tendo a aquisição ocorrido em 1990, ou seja, após a entrada em vigor do Código do IRS, não é possível aplicar-se à situação em apreço o regime transitório previsto no artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro. Concluindo-se então, que a mais valia obtida está sujeita a tributação para efeitos de IRS na esfera dos Requerentes.

Nestes termos, entende o douto tribunal que a liquidação de IRS em causa nestes autos não enferma de qualquer ilegalidade, devendo ser mantida na ordem jurídica.

4.3. Dos juros indemnizatórios

Os Requerentes referem que procederam ao pagamento da liquidação em causa nos presentes autos, e requerem o reembolso da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Improcedendo o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação objeto dos presentes autos, fica prejudicado o pedido feito pelos Requerentes de devolução das quantias pagas e de respetivos juros indemnizatórios.

5. Decisão

Em face do exposto, determina-se:

- a) julgar totalmente improcedente o pedido formulado pelos Requerentes, no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2016 ... do ano de 2015, objeto do presente pedido arbitral;
- b) julgar improcedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente, o valor do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, porquanto este pedido de encontra prejudicado pela improcedência do pedido arbitral referido em a);
- c) condenar os Requerentes no pagamento das custas do processo.

6. Valor do processo:

De acordo com o disposto no artigo 315º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 6.249,78 €.

7. Custas:

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 612,00 €, devidas pelos Requerentes.

Notifique.

Lisboa, 21 de julho de 2017.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.

A juiz arbitro,

Suzana Fernandes da Costa