

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 43/2012-T

Tema: IRS – Compensação por rescisão, por mútuo acordo, do contrato promessa de compra e venda do imóvel

Processo n.º 43/2012-T
DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1. ... e ..., respectivamente com os NIF ... e ... (de ora em diante “Requerentes”), apresentaram pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributaria, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributaria e Aduaneira (a seguir designada por AT), com vista à:

- (i) anulação parcial da liquidação de IRS referente ao ano de 2007; e
- (ii) condenação da AT à consequente restituição da importância de € 1.871,74 ao sujeito passivo, aqui Requerente, acrescido de juros indemnizatórios contados desde a data de pagamento da liquidação de IRS de 2007, até ao reembolso dessa importância aos Requerentes.

2. Os Requerentes haviam sido notificados da identificada liquidação de imposto e juros, tendo como data limite de pagamento o dia 28/12/2011, a qual foi voluntariamente paga em 23/12/2011.

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral, correspondente ao registo 137, foi validado e aceite em 07/03/2012 como processo em fase de procedimento arbitral, tendo nessa data sido a DGCI notificada da apresentação do aludido pedido.
4. Foi designado árbitro em 07/03/2012, o que foi notificado às partes.
5. O Director-Geral da AT veio, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 13.º do RJAT, comunicar não fazer uso da prerrogativa que lhe é concedida naquele dispositivo legal, mantendo assim vigente o acto sindicado no pedido de pronúncia arbitral.
6. Foi constituído Tribunal Arbitral Singular no dia 16/04/2012 conforme acta desse mesmo dia da reunião decorrida na sede do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e definido o dia 10/5/2012 para realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.
7. Quer a resposta da AT, quer o processo administrativo subjacente à liquidação de imposto em causa, foram juntos aos autos a 02/05/2012 e notificados aos Requerentes e ao Árbitro.
8. Na reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, realizada a 10/05/2012, o Tribunal determinou, ouvidas as partes, a realização de diligência de prova adequada à determinação da qualificação jurídica do montante auferido pelos Requerentes a que corresponde o pedido de anulação parcial da liquidação de IRS de 2007.
9. A 28/05/2012 nos termos do artigo 16.º, alíneas c) e e) e do artigo 29.º, n.º 2, ambos do RJAT e, bem assim, dos artigos 13.º, n.º 1 e 114.º, ambos do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), e dos artigos 264.º, n.º 3 e 265.º, n.º 3, ambos do Código de Processo Civil (CPC) (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT), o Tribunal notificou a sociedade comercial ..., S.A., na qualidade de promitente-vendedora, para, no prazo de 15 dias, vir aos autos, através de resposta escrita, esclarecer os termos em

que foi calculado e apurado o valor da compensação paga pela resolução do contrato-promessa de compra e venda.

10. O Tribunal não logrou obter qualquer resposta à notificação efectuada à sociedade comercial ..., S.A..
11. A reunião com as partes a que se refere o artigo 18.º, n.º 2, do RJAT, destinada à apresentação das alegações orais das partes teve lugar no dia 09/10/2012.

2. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral é competente em razão do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e no artigo 2.º alínea a) da Portaria dos Ministros do Estado e das Finanças e da Justiça n.º 112-A/2011 de 22 de Março.
2. O processo não contém nulidades ou incidentes processuais.
3. As partes têm personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3.º, 6.º e 15.º do CPPT, *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro).

3. FACTUALIDADE

Apresenta-se como factualidade provada e com relevância para a presente decisão:

1. Em 04/06/2001 os Requerentes celebraram com a sociedade comercial ..., S.A. um contrato-promessa de aquisição de uma fracção autónoma que deveria vir a ser construída no empreendimento com o mesmo nome.

2. Para tal entregaram ao promitente-vendedor, nessa data e a título de sinal e princípio de pagamento, conforme estipulado na cláusula 3.^a, n.º 1, alínea a) do contrato-promessa, a quantia de € 31.299,57.
3. Em 19/03/2007 os Requerentes celebraram, com a sociedade comercial ..., S.A. um acordo cujo objecto versava sobre a resolução do referido contrato-promessa e que denominaram, precisamente, «*Resolução do contrato promessa de compra e venda*».
4. Na data de celebração desse acordo, conforme declarado pelas partes, foi entregue por aquela sociedade comercial, aos Requerentes, a quantia total de € 40.459,04, sendo € 31.299,57 respeitantes à devolução do sinal anteriormente pago, e, nos termos do contrato, os restantes € 9.159, 47 a título de «*compensação pela rescisão em causa*».
5. Na sequência de um procedimento inspectivo interno incidente sobre o IRS de 2007 dos Requerentes, concluiu a AT dever efectuar uma correcção ao rendimento colectável declarado pelos Requerentes no montante de € 9.159,47, a título de incremento patrimonial, tributável no âmbito da categoria G do imposto, conforme previsto no artigo 9.º, n.º 1, alínea b), do CIRS.

4. DO DIREITO

a) Da tributação da compensação auferida pelos Requerentes

1. A matéria controvertida consiste em verificar a incidência objectiva de IRS sobre o montante recebido pelos Requerentes por ocasião da rescisão, por mútuo acordo, do contrato promessa de compra e venda do imóvel, que as partes qualificaram como “*compensação*” devida pela rescisão.

2. Importa, assim, determinar qual a qualificação aplicável ao rendimento potencialmente sujeito a imposto, visto que essa sujeição pressupõe a sua subsunção necessária numa das categorias de rendimento previstas no Código do IRS.
3. Nos termos previstos no artigo 9.º n.º 2 alínea b) do Código do IRS na redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (em vigor durante o ano de 2007 de que datam os factos):

“Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias: (...)

b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de transacção, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se neste último caso como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão;” (nosso sublinhado).

4. Sobre a interpretação da Lei Fiscal estabelece o artigo 11.º n.º 2 da LGT que *«Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.»*
5. Deverá, assim, começar por se investigar o conceito de indemnização no contexto civilístico.
6. Relativamente ao conceito (civil) de indemnização, estabelece o artigo 562.º também do Código Civil que *«Quem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria, se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação»,* sendo, nos casos em que não seja possível recorrer à reconstituição natural, fixada uma indemnização em dinheiro (indemnização por equivalente), que é calculada segundo a teoria da diferença.

7. Citando Almeida Costa (*Direito das Obrigações*, 1984, p. 341) «*Existe responsabilidade civil quando uma pessoa deve reparar um dano sofrido por outra. A lei faz surgir uma obrigação em que o responsável é o devedor e a vítima credor. Trata-se, portanto, de uma obrigação que nasce directamente da lei e não da vontade das partes, ainda que o responsável tenha querido causar o prejuízo.*»
8. E, nas palavras de Ana Prata (*Dicionário Jurídico*, 2005, p. 630) “*Indemnização em sentido lato, é a reparação do prejuízo de uma pessoa, em razão do incumprimento ou do deficiente cumprimento de uma obrigação, da violação de um direito absoluto ou de uma norma que proteja interesses privados*”.
9. De acordo com a cláusula 2.^a do contrato de «*Resolução do contrato promessa de compra e venda*», as partes decidiram resolver o contrato promessa de compra e venda com a devolução do sinal, a que se somou € 9.159, 47, a título de "*compensação pela rescisão em causa*".
10. Ainda que tenham os Requerentes pugnado que essa compensação se destinava a ressarcir os Requerentes pelos danos da imobilização monetária, não ficou provado nos autos a ocorrência de qualquer dano indemnizável na esfera dos Requerentes.
11. Pelo que a compensação paga aparece não como uma prestação unilateral com vista a colocar sem dano os Requerentes, mas antes como uma prestação bilateral em que o promitente-vendedor presta a compensação como contrapartida da aceitação da revogação contratual por parte do promitente-comprador, assumindo assim uma característica de bilateralidade menos compatível com o conceito civilístico de indemnização.
12. Compreendido que está que a compensação paga aos Requerentes não será de qualificar, pelo menos no plano civil, como “indemnização”, e antes de proceder a uma análise mais atenta da subsunção do presente rendimento na Categoria G, é necessário

analisar se a dita compensação não será, desde logo, subsumível no conceito de rendimento de capitais (Categoria E do IRS).

13. Determina o artigo 5.º n.º 1 do CIRS, que *«Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias».*
14. É clara a intenção do legislador na previsão do artigo 5.º, n.º 2, alínea p), que refere *«Quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais»*, em lograr uma compreensão ampla da incidência real da Categoria E.
15. Não se apresenta sem crítica a opção legislativa. Efectivamente, o largo espectro provido na Categoria E determina, na prática, a possibilidade de campos de sobreposição das Categorias E e Categorias G. Nas palavras de Saldanha Sanches (in *Fiscalidade*, Julho/Outubro 2001, p.60), *«quando a lei acrescenta aos ganhos que tenham uma simples proveniência de “direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária” aqueles que resultem da sua “modificação, transmissão ou cessação” está a obscurecer a linha distintiva.»*
16. Como afirma Xavier de Bastos (*Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, 2007, p. 226) *«[Tratam-se os rendimentos de capital], em geral, de rendimentos típicos de “sleeping partner”, do capitalista passivo, cujo paradigma são os juros e os lucros distribuídos. Também as mais-valias, como veremos depois, são tipicamente rendimentos com este carácter passivo que atribuímos a juros e lucros distribuídos, deles se diferenciando, todavia, pela forma que assumem que é a do aumento inesperado de valor de um activo patrimonial.»*

17. A ligação entre o valor do sinal devolvido e a compensação pela resolução do contrato-promessa poderia afirmar-se com base no “Documento de Devolução de Pagamento”, junto ao processo administrativo, em que as partes designam o valor em causa como *«juros compensatórios pela rescisão»*.
18. Contudo, a construção da Categoria E, ainda que numa interpretação ampla, não se afigura indicada à imputação de um rendimento com as características da compensação em apreço.
19. De facto, ainda que possivelmente da imobilização do capital tenha resultado um rendimento para o sujeito passivo, este não procedeu de uma aplicação de capitais porque o montante recebido pelos Requerentes não podia ser antecipado quando celebraram o contrato que depois resolveram, sendo portanto melhor representado como um acréscimo inesperado ou fortuito do seu património.
20. Por essa razão, a compensação recebida não é subsumível na Categoria E do Código do IRS.
21. Subsiste, porém, a intenção indemnizatória da compensação correspondente à revogação contratual.
22. Com efeito, ainda que insusceptível de ser concebida como uma indemnização na estrita definição civilística, compreende-se, claramente, dos factos em análise o intento indemnizatório da actuação das partes.
23. É clara a intenção do legislador em compreender uma compensação com as características presentes na Categoria G, ao afirmar no art. 9º, nº 1, alínea b), do Código do IRS, que aquela abrange as indemnizações *«de danos emergentes não comprovados»*.
24. A inclusão expressa de incidência real relativa à indemnização de danos não comprovados foi aditada pelo Decreto-Lei 198/2001 de 3 de Julho, sendo incluída com

o propósito de evitar que rendimentos sob forma de compensação, não sindicada por tribunal, pudessem ser utilizados como meio de um sujeito passivo se eximir à sujeição a imposto em situações como o caso em apreço.

25. Como descreve, sobre a tributação de indemnizações, Rui Duarte Morais (*Sobre o IRS*, 2ª Edição, p. 101) «*Compreendem-se os condicionalismos de que a lei faz depender a sua tributação, a preocupação de evitar que, a título de recebimento de uma indemnização, aconteça a obtenção de rendimentos com diferente natureza, sem haver a lugar a imposto. As demais indemnizações constituirão rendimento sujeito a tributação*».
26. Também nas palavras de Xavier de Bastos (*Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, 2007, p. 362), «*Claro que, todavia, a lei não podia deixar de exigir que tais indemnizações, não tributáveis, correspondessem a danos emergentes comprovados. A falta de comprovação acarreta, por conseguinte, a plena tributação da indemnização, enquadrando-se nesta categoria G de rendimentos. Fica assim fechada a porta à evasão, que seria demasiado fácil, consistente em invocar que um dado acréscimo patrimonial correspondia a uma indemnização por dano emergente. Sem comprovação de que foi assim, não haverá exclusão da incidência.*»
27. De forma mais impressiva afirma, a outro passo (p. 255), o mesmo autor: «*exige-se, que o dano emergente seja comprovado, não bastando pois que o sujeito passivo declare que a soma recebida tem essa proveniência. Novamente, o sistema não tem ilusões: os contribuintes não são santos e a qualificação de rendimentos não tributáveis das indemnizações por dano emergente vai depender de se fazer a prova de que o dano existiu.*»
28. Só assim se compreendendo a excepção que constitui o artigo 9, n.º 1, b) do mesmo Código, face ao princípio genérico que as indemnizações não são tributadas, ínsito no artigo 12.º, n.º 1, do CIRS.

29. Não se verificando, porque inexistente ou simplesmente porque não ficou provado que existisse, como sucede no caso em apreço, qualquer dano que a contratualmente denominada «compensação» visasse ressarcir os Requerentes, o montante assim recebido não pode deixar de se considerar abrangido pelo conceito de «*indenização que visem a reparação de danos emergentes não comprovados*» adoptado pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea b) do CIRS.
30. Termos em que deve a dita compensação ser caracterizada como incremento patrimonial e, assim, sujeita a imposto enquanto rendimento subsumível na Categoria G do IRS.

b) Da consideração da correcção monetária decorrente da inflação

31. Questão diferente, suscitada pelos Requerentes, consiste em saber se a desvalorização monetária do sinal, decorrente do período decorrido entre 2001 a 2007, em que estiveram privados da disponibilidade desse montante, deve revelar para efeitos da determinação do rendimento que, do montante recebido a título de compensação pela resolução do contrato, deve ser considerado sujeito a imposto.
32. Sustentam os Requerentes que se deverá aplicar à quantia de € 31.299,57, sinal entregue em 2001, a Portaria do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 768/2007, de 9 de Julho, determinando que o valor actualizado em 2007 daquela importância se calcule em € 35.682,00 e, conseqüentemente, que o rendimento sujeito a IRS é apenas € 4.777,00, em vez dos € 9.159,47 pretendidos pela AT.
33. Para tanto invocam a jurisprudência do Acórdão 170/2003 do Tribunal Constitucional.
34. Afirma-se no mencionado Acórdão que «*se em causa estiver um caso em que para se alcançar a expressão monetária da indemnização se não teve em conta aquilo que alguns designam por «correcção monetária», limitando-se, pois, tal expressão monetária à reconstituição da situação que seria a detida pelo lesado caso o evento lesivo não tivesse ocorrido, crescendo, ao assim definido quantum indemnizatório, a*

condenação do responsável nos juros devidos desde a citação, então é plausível entender-se que estes juros têm por finalidade fazer acrescer àquele quantum o desvalor verificado em consequência da desvalorização. Em casos como esse, o montante dos juros não poderá, pois, deixar de ser perspectivado ainda como a expressão monetária da indemnização.»

35. Certo é, porém, o claro desfasamento entre a situação de facto objecto de apreciação no citado Acórdão e a presente situação.
36. De facto, a questão subjacente à decisão do Tribunal Constitucional passava por determinar se juros de mora decorrentes de uma indemnização por responsabilidade civil extracontratual representam rendimentos da Categoria E (Rendimentos de Capitais).
37. Ora, conforme já concluído, no caso em apreço não se vislumbra qualquer fenómeno de responsabilidade civil, uma vez que o direito dos Requerentes a receber a compensação auferida tem natureza sinalagmática, ou seja, é a contrapartida do seu acordo à resolução do contrato-promessa.
38. Ainda assim, analise-se sumariamente a fundamentação do Tribunal Constitucional.
39. Segundo este, a norma constante artigo 6.º, n.º 1, alínea g), do Código do IRS, quando interpretada no sentido de serem tributáveis como rendimento os juros que forem atribuídos no âmbito de uma indemnização, devida por responsabilidade civil extracontratual, na medida em que se destinem a compensar os danos decorrentes da desvalorização monetária ocorrida entre o surgimento da lesão e o efectivo ressarcimento desta, representa uma violação dos princípios da igualdade dos cidadãos e da repartição justa dos rendimentos, que defluem dos artigos 13.º, 103.º, n.º 1, e 104.º, n.º 1, todos da Lei Fundamental.

40. Compreende-se com facilidade a lógica subjacente à decisão do Tribunal Constitucional. Merece censura Constitucional a determinação da tributação de juros de mora de carácter indemnizatório, quando, de modo semelhante, se excluiu do *quantum* tributável, correcções monetárias realizadas ao abrigo do artigo 566.º n.º 2 do CC.
41. Interpretação, aliás, coincidente com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que, no Acórdão de 9 de Maio de 2012, proferido no Processo nº 245/12, entendeu que *«Os juros de mora não são tributáveis em sede IRS quando forem atribuídos no âmbito de uma indemnização devida por responsabilidade civil extracontratual e na medida em que se destinem a compensar os danos decorrentes da desvalorização monetária ocorrida entre o surgimento da lesão e o efectivo ressarcimento desta.»*
42. Bem se vê, contudo, ser distinta a situação em apreço e aquela que foi objecto de análise no Acórdão do Tribunal Constitucional.
43. A situação em apreço pelo presente Tribunal não envolve responsabilidade extracontratual, mas uma compensação arbitrada pelas partes.
44. Ainda que seja plausível, do ponto de vista económico, que da imobilização do sinal, por um dado período temporal, decorre um dano patrimonial, já que o valor (nominal) restituído tem um poder aquisitivo menor do que o mesmo valor nominal originariamente desembolsado,
45. Porém, o Código do IRS não oferece qualquer norma de incidência negativa relativamente a indemnizações por danos não comprovados, designadamente fundadas na erosão monetária.
46. E a desvalorização monetária não será igualmente relevante para efeitos de determinar o rendimento colectável, em sede de Categoria G do IRS, a que corresponde a dita compensação.

47. Com efeito, a desvalorização monetária enquanto critério susceptível de determinação do *quantum* de rendimento também carece de previsão legal quando se trate de incrementos patrimoniais que, como é o caso, não sejam de qualificar como mais ou menos-valias fiscais.
48. Aliás, a Portaria n.º 768/2007, que os Requerentes pretendem aplicar para calcular a desvalorização do capital define os coeficientes de desvalorização da moeda por referência apenas aos «bens e direitos alienados durante o ano de 2007» (nosso sublinhado), nos termos dos artigos 44.º do CIRC e 50.º do CIRS.
49. Finalmente, refira-se que não se encontra provada nos autos qualquer ligação entre o valor de compensação atribuída e a desvalorização monetária invocada pelos Requerentes.
50. Por conseguinte, conclui o Tribunal que constitui incremento patrimonial, sujeito a IRS, sobre o seu montante total, ou seja, € 9.159, 47, o montante recebido, em 2007, pelos Requerentes, «a título de compensação pela rescisão» do contrato-promessa de compra e venda de imóvel que haviam celebrado antes com a sociedade comercial ..., S.A..

5. DECISÃO

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim, por improcedente o pedido.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 10 de Abril de 2013

O juiz-árbitro
(Nuno da Cunha Barnabé)