

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 7/2013-T

Tema: IRS – qualificação dos rendimentos tributáveis

Decisão Arbitral

**Processo 7/2013**

### **I. Relatório.**

1. A..., com o NIF ... e residência actual na Avenida ...em Lisboa (doravante o Requerente), apresentou em 7 de Janeiro de 2013, requerimento de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, invocando ainda os artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

2. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente declarou não pretender proceder à designação de árbitro, pelo que a constituição do Tribunal Arbitral se processou em conformidade com o disposto no n.º1 do artigo 6.º e no n.º1 do artigo 11.º do RJAT, mediante decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, foram designados árbitros o Conselheiro Jorge Lino Alves de Sousa, o Prof. Doutor João Ricardo Catarino e o Prof. Doutor Luís Menezes Leitão.

Em 20 de Fevereiro de 2013 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, considerando-se por isso o Tribunal Arbitral constituído em 7 de Março de 2013, nos termos da alínea c) do n.º1 do art. 11.º do RJAT.

A primeira reunião do Tribunal Arbitral teve lugar em 5 de Maio de 2013, conforme consta da respectiva Acta. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3. A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste na declaração de ilegalidade da Liquidação de IRS e Juros Compensatórios nº ... de 31.08.2012, relativa ao ano de 2010, no valor de 5.882.782€, com a sua consequente anulação.

4. Sustenta o Requerente, em síntese a sua pretensão no seguinte:

4.1. O Estado Português construiu a denominada Escola ..., incluindo um pavilhão gimnodesportivo e um campo de jogos no prédio misto denominado "Quinta de ...", propriedade de ... e mãe deste ..., tendo ocupado 30.000m<sup>2</sup> do referido prédio desde Setembro de 1983, sem pagar qualquer importância aos seus proprietários.

4.2. Por sucessão hereditária de sua mãe, ...passou a ser o único titular do referido prédio a partir de Janeiro de 2009.

4.3. Em 15.10.2002 ...e mulher ...instauraram acção de reivindicação contra o Estado Português, solicitando a restituição do imóvel da sua propriedade, uma indemnização pelos danos decorrentes da sua ocupação a partir de 1983, os juros que se venceriam sobre o preço da venda e as despesas judiciais e extrajudiciais, assim como sanção pecuniária compulsória, a liquidar em execução de sentença.

4.4. Em 24.4.2007 o Requerente celebrou com os referidos ...e mulher ...um contrato de cessão de créditos litigiosos, pelo qual adquiriu todos os direitos que vierem a ser declarados e reconhecidos no referido processo, incluindo quaisquer indemnizações que vierem a ser liquidadas

4.5. Em seguida o Requerente solicitou a habilitação na acção respectiva e ampliou o pedido, o que foi deferido pelo Tribunal.

4.5. Na sentença da 2ª Vara Mista de Sintra de 30.5.2008 foi decidido reconhecer o ... como dono do prédio "Quinta de ...", reconhecer ao Estado o direito

de acessão da parte ocupada pela Escola ..., condenando-o a pagar ao habilitado a quantia de € 8.625.000 por essa aquisição, € 3.819.812,50 pela desvalorização da área sobrance do prédio, e juros de mora sobre esses valores.

4.6. Interposto recurso para o Tribunal da Relação de ..., foi alterada a decisão, deixando de se reconhecer ao ... a propriedade da parcela do terreno ocupado pela Escola Secundária ... e respectivos campo de jogos e pavilhão desportivo declarando-se que a mesma seria do Estado após o pagamento da indemnização de € 8.625.000.

4.7. Foi interposto recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça o qual confirmou por inteiro da Relação, tendo o Requerente interposto acção executiva contra o Estado Português em 24.9.2009.

4.8. Em 23.08.2010, o Estado Português pagou ao Requerente a quantia de € 13.483.166,74€.

4.9. Nos processos judiciais foram pagos pelo Requerente as quantias de € 726.000, de honorários de Advogado, € 310.533,79, de custas e outras despesas judiciais, € 183.624,06, €695.546 de sanção pecuniária compulsória que reverteu para o Estado e € 834.654,75 € de devolução ao Estado Português.

4.10. Em 30 de Julho de 2011, o Requerente entregou a sua declaração de IRS nº ..., relativa ao ano de 2010, a qual deu origem à liquidação de IRS nº ..., de 14.07.2011, com o valor a pagar de € 5.771,15, e ..., relativa ao mesmo ano de 2010, de 21.11.2011, com o valor a pagar de € 327.986,50.

4.11. Em 28.11.2011, o Requerente procedeu à entrega da declaração de substituição de IRS nº ..., relativa ao ano de 2010, o que determinou que o em 12.05.2011, o Serviço de Finanças de ..., procedesse a nova liquidação de IRS, com o nº ..., relativa ao ano de 2010, de onde resultou o valor a pagar de € 339.223,32.

4.12. Através da ordem de serviço nº OI ..., da Direcção de Finanças de ... dos Serviços de Inspeção Tributária, foi realizado procedimento de inspecção externa ao impugnante, o qual determinou que em 10.9.2012, o mesmo fosse notificado de nova liquidação de IRS ..., de 31-08-2012, relativa ao ano de 2010, no valor de 5.882.782,02.

4.13. O Requerente sustenta que as importâncias recebidas a título de indemnização pelo Estado Português não são tributáveis por não se enquadrarem na categoria de rendimentos empresariais e profissionais, nos termos do art. 3º, nº1, a) CIRS, uma vez que a cessão de créditos foi um acto realizado a título gratuito, tendo a natureza de liberalidade.

4.14. Para além disso, a indemnização não constitui uma indemnização por lucros cessantes, mas antes uma indemnização por danos emergentes, pois está em causa a impossibilidade de restituição pelo Estado do imóvel que ocupou, pelo que não integrariam igualmente a previsão do art. 9º, nº1, b) CIRS.

4.15. Acrescenta ainda que por força da especialização dos exercícios, que rege a tributação em IRS das entidades com contabilidade organizada (arts. 3º, nº6, parte final e 32º do CIRS), os eventuais proveitos ou as componentes positivas do lucro tributável resultantes de hipotética actividade do impugnante sempre seriam imputáveis ao exercício de 2007 (arts. 17º e 18º CIRC e 4ºc) do POC), pelo que nunca o acréscimo patrimonial poderia ser imputado ao exercício de 2010.

4.16. A seu ver, o acto de liquidação seria assim ilegal, por violação dos arts. 3º, nº6 e 32º CIRS, 17º e 18º CIRC, e 4ºc) do POC.

4.17. O requerente acrescenta ainda não ter sido ouvido em audiência prévia sobre todas as questões que eram objecto de decisão, tendo sido assim violados os arts. 32º, nº 10, da CRP. 45º do CCPT, 60º da LGT, e 8º e 100º e ss. do CPA.

4.18. O requerente alega ainda que a liquidação está deficientemente fundamentada, o que violaria o art. 268º, nº3, CRP, arts. 77º e ss. da LGT e arts. 124º e 125º CPA, sendo que além do mais não considera as quantias que teve pagar ao Estado Português no processo, assim como as despesas e encargos suportados.

4.19. Conclui solicitando de declaração da ilegalidade da liquidação de IRS e juros compensatórios nº ... .

5. Ao abrigo do art. 17º do RJAT a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), ora Requerida, apresentou a sua Resposta, onde aceitou os factos referidos, considerando estar-se perante uma questão meramente de Direito, alegando sobre a mesma o seguinte:

5.1. O Requerente, ao assumir obrigações para com terceiros e ao diligenciar junto da Câmara Municipal para obter informações, pareceres e decisões, desenvolvia uma actividade empresarial, tanto mais que se dedica profissionalmente à compra e venda de bens imobiliários, o que justifica o enquadramento do rendimento obtido no art. 3º, nº1, a) CIRS.

5.2. O Código do IRS adoptou o conceito de rendimento-acrécimo, o qual abrange todo o aumento de rendimento realmente auferido.

5.3. Não é aplicável ao caso o art. 9º, nº1, b) do CIRS, pois o rendimento não foi integrado na categoria G.

5.4. Ainda que se considerasse gratuita a transmissão dos créditos aperada, apenas se verificaria a exclusão da tributação em sede de IRS, nos termos do art. 12º, nº6, CIRS, se sobre a mesma tivesse incidido imposto de selo, o que não ocorreu.

5.5. Também não encontra suporte legal a pretensão do Requerente de considerar que o rendimento auferido seria referente ao exercício de 2007, uma vez

que o art. 18º, nº2, CIRC estabelece que sendo a variação manifestamente desconhecida, só é imputável no período de tributação em que efectivamente ocorrer.

5.6. Também não há lugar à audiência prévia antes da liquidação, uma vez que a mesma é dispensada pelo art. 60º, nº3, e) da LGT, tendo sido o direito de audição assegurado pela notificação prévia antes da conclusão do relatório inspectivo, nos termos do art. 60º RCPIT.

5.7. Não se verifica também falta de fundamentação, dado que qualquer destinatário razoável e até o próprio Requerente consegue compreender os fundamentos do acto impugnado.

5.8. Conclui pela improcedência da impugnação da legalidade da liquidação em exame.

## **II. Fundamentação fáctica.**

6. Sendo a questão puramente de Direito, como bem salienta a Autoridade Tributária, consideram-se definitivamente fixados os factos referidos na petição inicial apresentada pelo Requerente para onde se remete.

## **III. Fundamentação de Direito.**

### **1. Da competência do Tribunal Arbitral.**

7. Nos termos do art. 2º, nº1, a) do RJAT, os tribunais arbitrais são competentes para apreciar as pretensões de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação e de autoliquidação de tributos. Por sua vez, o nº1 do art. 4º do mesmo diploma determina que a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria conjunta dos Ministros das Finanças e da Justiça. Foi assim publicada a Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, resultando dos seus arts. 1º e 2º que a Direcção-Geral dos

Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo ficaram vinculadas à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, com algumas excepções. Um destes é o IRS pelo que o presente Tribunal Arbitral tem competência para dirimir esta questão.

## **2. Da ilegalidade da liquidação de IRS.**

8. Analisemos agora a questão de mérito que se reconduz à apreciação da ilegalidade da liquidação de IRS.

Está em causa um rendimento obtido em virtude da aquisição de um crédito litigioso, através de uma cessão de créditos, situação que a Autoridade Tributária considera integrar-se no art. 3º, nº1, a) do CIRS.

Vejamos se assim é.

Dispõe essa disposição que se consideram rendimentos empresariais e profissionais "*os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária*".

Na opinião da Autoridade Tributária, o Requerente dedica-se profissionalmente à compra e venda de bens imobiliários, e que ao assumir obrigações para com terceiros e ao diligenciar junto da Câmara Municipal para obter informações, pareceres e decisões, desenvolvia uma actividade empresarial.

Não parece, porém, que a aquisição do crédito a uma indemnização tenha algo a ver com a compra e venda de bens imobiliários, e muito menos se pode entender que a realização de diligências junto da Câmara Municipal ou a obtenção de informação, pareceres e decisões tenha alguma coisa a ver com a actividade empresarial.

Efectivamente, o requerente limitou-se a adquirir um crédito, celebrando um negócio de cessão de créditos, tal como previsto nos arts. 577º e ss. do Código Civil. Poderia esse negócio jurídico consistir numa compra e venda (art. 874º CC), numa doação (art. 940º CC), numa sociedade (cfr. art. 984º c) CC), num contrato de *factoring*, numa dação em cumprimento (art. 837º CC) ou *pro solvendo* (cfr. art. 840º, nº2 CC) ou num acto de constituição de garantia (cfr. por todos MENEZES LEITÃO, *Direito das Obrigações*,

II, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2011, pp. 15 e ss., e *Cessão de créditos*, Coimbra, Almedina, 2005, passim).

Na sua petição inicial, o Requerente sustenta tratar-se de uma doação, uma vez que haveria espírito de liberalidade. Analisando o contrato junto com a petição como doc. nº3, não vemos, no entanto, que exista esse espírito. Na verdade, o Requerente comprometeu-se (cláusula 4.2.) a custear todas as despesas e encargos que sejam devidos no referido processo judicial, incluindo custas judiciais e honorários de advogados e outros sujeitos processuais. A cessão tem assim claramente uma contrapartida económica, resultante de o cedente ficar liberto de todos os custos judiciais de um processo de valor consideravelmente elevado. Tendemos por isso a qualificar o contrato como uma compra e venda de um crédito.

No entanto, a simples compra e venda de um crédito por parte de uma pessoa singular que não exerce essa actividade não pode ser considerada um rendimento de natureza empresarial. Efectivamente, a compra deste créditos não constitui uma compra para revenda, prevista no art. 463º CCom, nem o Requerente exerce habitualmente a actividade de compra e venda de créditos, ou se dedica ao *factoring* ou à titularização de créditos, exercendo antes a actividade de compra e venda de bens imobiliários, o que não é manifestamente o caso de um crédito a uma indemnização. No caso específico da titularização de créditos, o seu enquadramento fiscal resulta do Decreto-Lei 219/2001, de 4 de Agosto, alterado pelo Decreto-Lei 303/2003, de 5 de Dezembro.

No caso presente não estamos perante nenhuma destas situações, mas antes perante uma mera aquisição de um crédito a indemnização, considerando a Autoridade Tributária que ocorreu um rendimento de natureza empresarial quando essa indemnização foi paga. É, no entanto, manifesto que o pagamento da indemnização não constitui um rendimento de natureza empresarial ao contrário do que decidiu a Autoridade Tributária.

Vejamos, no entanto, se este rendimento se pode integrar no art. 9º do CIRS relativo aos incrementos patrimoniais.

É manifesto que o ganho em questão não constitui uma mais-valia pois não se enquadra em nenhuma das alíneas do art. 10º do CIRS e muito menos uma obrigação de não concorrência. Constitui, no entanto, o pagamento de uma indemnização, pelo que se poderia enquadrar no art. 9º b) do CIRS. No entanto, esta norma apenas tributa "as

indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente, 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".

Ora, como bem salienta o Requerente, a indemnização que recebeu não constitui uma indemnização por lucros cessantes, mas antes uma indemnização por danos emergentes, pois está em causa a impossibilidade de restituição pelo Estado do imóvel que ocupou. Efectivamente, o dano ou prejuízo emergente corresponde à situação em que alguém em consequência da lesão vê frustrada uma utilidade que já tinha adquirido. O lucro cessante corresponde àquela situação em que é frustrada uma utilidade que o lesado iria adquirir, se não fosse a lesão (cfr. MENEZES LEITÃO, *Direito das Obrigações*, I, 10ª ed., Coimbra, Almedina, 2013, p. 301). Ora, esteve em causa na acção a perda da propriedade de uma parcela de um terreno e a privação do seu uso durante muitos anos. Ora, mesmo a privação do uso constitui um dano emergente e não um lucro cessante. Não estamos aqui por isso perante um incremento patrimonial objecto de tributação na categoria G. Se esta indemnização tivesse sido obtida pelo titular originário não seria sujeita a qualquer tributação.

Tratando-se, no entanto, de um cessionário, o rendimento é objecto de tributação, em virtude do negócio de cessão de créditos, mas em termos completamente diferentes dos que foram enquadrados, quer pelo Requerente, quer pela Autoridade Tributária. Efectivamente, o rendimento em questão, resultante de uma cessão de créditos litigiosos, constitui um rendimento de aplicação de capitais, nos termos do art. 5º, nº1, e nº2 a) do Código do IRS, sendo o rendimento sujeito a imposto constituído pela diferença positiva entre o valor da cessão e o valor nominal do crédito (art. 5º, nº9 CIRS) e objecto de tributação pela taxa liberatória prevista no art. 71º, nº1, b) CIRS.

Não tendo sido efectuado pela Autoridade Tributária o enquadramento jurídico correcto do facto tributário, naturalmente que não pode manter-se a liquidação objecto de impugnação, verificando-se o vício de errónea qualificação e quantificação de rendimentos (art. 99ºa) CPPT).

Não se justifica apreciar as outras questões suscitadas pelo Requerente, as quais ficam prejudicadas pela declaração de ilegalidade da liquidação.

**V. Decisão.**

Conclui-se assim que:

- a) O Tribunal Arbitral é competente, nos termos do RJAT e da Portaria nº 112-A/2011;
- b) É ilegal por erro de qualificação e quantificação a liquidação de IRS do Requerente relativa ao exercício de 2010.

Termos em que se decide julgar procedente a impugnação da legalidade da liquidação de IRS e juros compensatórios nº ... do Requerente relativa ao exercício de 2010, anulando-se consequentemente tal liquidação.

Fixa-se o valor do processo em 5.882.782€ nos termos do art. 97ºA, nº 1, a), CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº1 do artigo 29º do RJAT e do nº2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor das custas do processo em € 73.836, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerida, uma vez que o Requerente obteve deferimento integral do pedido, nos termos nº 2 do art. 12º e do nº 4 do art. 22º do RJAT e do nº3 do art. 4º do citado Regulamento.

Registe e notifique.

Lisboa, 3 de Junho de 2013

(Jorge Lino Alves de Sousa)

(João Ricardo Catarino)

(Luís Menezes Leitão)