

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 139/2018-T

Tema: IRS – Mais-valias – valor de aquisição.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO:

A..., contribuinte n.º ... com domicílio fiscal na Rua ..., n.º ..., ...– ... Aveiro, doravante designado por Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos números 1 e 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT), peticionando a anulação do indeferimento do pedido de revisão da liquidação de IRS relativa ao exercício de 2011, no valor de € 9.397,34, com o conseqüente reembolso ao Requerente do valor indevidamente pago e dos correspondentes juros indemnizatórios.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) o cálculo da mais-valia apurada em sede de IRS está ferido de ilegalidade;
- b) o imóvel em causa foi adquirido pelo Requerente por óbito do seu pai, ocorrido em Agosto de 2011, imóvel esse que, à data do óbito, tinha um valor patrimonial tributário de € 5.856,38, determinado com base no Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre Indústria Agrícola e Código da Contribuição Autárquica;
- c) o imóvel foi alienado pela quantia de € 220.000,00, tendo sido, em 31/12/2012, avaliado nos termos do Código do IMI pelo valor patrimonial tributário de € 99.550,00;
- d) a liquidação impugnada considerou como valor de aquisição do imóvel alienado o valor de 5.856,38 e não o valor de € 99.550,00;

- e) valor este que não poderia servir para cálculo das mais-valias, por não ter sido determinado nos termos do Código do IMI.
- f) O Requerente juntou 7 documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 5 de Junho de 2018.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, alegando em síntese:

- a) A título prévio, a liquidação de IRS relativa ao ano de 2011, no valor de € 9.397,34, é a liquidação nº 2012... e não a liquidação nº 2012...;
- b) o procedimento de avaliação do imóvel adquirido pelo Requerente iniciou-se em 17/01/2012 e terminou em 22/03/2012, com a inscrição na matriz do valor patrimonial tributário atualizado de € 99.550,00;
- c) o valor patrimonial tributário a considerar para efeitos de liquidação de Imposto de Selo é o valor constante da matriz à data do nascimento da obrigação tributária, que coincide com a data do óbito, *in casu* € 5.856,38;
- d) não podia a AT considerar para efeito de cálculo de mais-valias um valor que ainda não havia sido determinado à data em que o Requerente alienou o prédio,

Concluindo, assim, pela improcedência do pedido arbitral formulado.

Sem prescindir, invoca ainda a Requerida que, no caso de o tribunal entender que o apuramento da mais-valia deverá ter em consideração, como valor de aquisição, o valor de € 99.550,00, então deverá determinar a anulação parcial da liquidação e a sua reformulação com base nesse valor e não, como pretende a Requerente, determinar a anulação total da liquidação.

A Requerida juntou cópia do processo administrativo, não tendo arrolado nenhuma testemunha.

Por despacho de 14/09/2018, foi o Requerente notificado para juntar aos autos cópia da liquidação impugnada e comprovativo do respetivo pagamento, tendo o Requerente junto aos autos cópia da liquidação de IRS nº 2012..., no valor de € 7.434,50 e do comprovativo do seu pagamento.

Posteriormente, veio o Requerente esclarecer terem existido duas liquidações de IRS relativas ao ano de 2011: uma, no valor de € 7.434,50 e uma outra, posterior, no valor de € 9.397,34, aqui impugnada.

Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

II. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem outras nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra oficiosamente conhecer.

III. QUESTÃO PRÉVIA:

Na resposta apresentada, foi suscitada pela AT, a título prévio, a questão de a liquidação de IRS relativa ao ano de 2011, no valor de € 9.397,34, ser a liquidação nº 2012... e não a liquidação nº 2012..., como erradamente invoca o Requerente.

Analisados os documentos juntos aos autos, verifica-se que, efetivamente, a liquidação impugnada é a liquidação nº 2012..., única liquidação com o valor de € 9.397,34.

A liquidação nº 2012..., a que alude o Requerente, refere-se ao acerto de contas efetuada.

De facto, relativamente ao ano de 2011 foram efetuadas duas liquidações de IRS: uma, com o número 2012..., no valor de € 7.434,50 e uma outra, com o nº 2012..., no valor de € 9.397,34.

Sendo certo que, uma vez que o Requerente já havia pago a primeira liquidação emitida, no valor de € 7.434,50, apenas teria de pagar, relativamente à segunda liquidação, a diferença entre o valor de € 9.397,34 e o valor já pago, isto é, o montante de € 1.962,84, correspondente à demonstração de acerto de contas nº 2012... .

A indicação, por parte do Requerente, da liquidação nº 2012... como sendo a liquidação impugnada mais não passou, assim, de um simples erro de escrita, revelado no próprio contexto da declaração, pelo que o mesmo deve considerar-se retificado.

IV. QUESTÃO A DECIDIR:

Atentas as posições assumidas pelas partes, facilmente se verifica que a única questão a decidir por este Tribunal é a de saber se, para efeito de cálculo da mais-valia, deverá ser considerado como valor de aquisição o que constar da matriz à data do óbito ou o valor patrimonial tributário resultante da avaliação levada a cabo pela AT.

V. MATÉRIA DE FACTO:

a. Factos provados

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. O Requerente adquiriu, por morte do seu pai, 12,5% da fração autónoma designada pela letra “F” do prédio urbano sito na Avenida ..., nºs ... e ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, inscrita na matriz predial urbana sob o artigo ...;
2. À data do óbito, o valor patrimonial tributário inscrito na matriz da referida fração era de € 5.856,38, determinado com base no Código da Contribuição Predial

- e do Imposto sobre a Indústria Agrícola e do Código da Contribuição Autárquica;
3. Por escritura pública outorgada em 09/11/2011, foi a fração a que se alude em 1) anterior vendida pelo preço de € 220.000,00;
 4. O Requerente apresentou a declaração de IRS relativa ao exercício de 2011, na qual declarou a venda realizada, indicando, como valor de aquisição do imóvel, o valor de € 5.856,38;
 5. O imóvel a que se alude em 1) anterior foi objeto de avaliação pela AT em 2012, passando a ter o valor patrimonial tributário de € 99.550,00;
 6. O Requerente foi notificado da liquidação de IRS nº 2012..., relativa ao exercício de 2011, no valor de € 9.397,34;
 7. O Requerente pagou o valor de € 9.397,34, respeitante ao IRS de 2011;
 8. À irmã do Requerente, que também adquiriu, por morte do seu pai, 12,5% do prédio a que se alude em 1) anterior, foi igualmente liquidado imposto calculado tendo por base, como valor de aquisição do prédio, o montante de € 5.856,38;
 9. Tendo tal liquidação sido anulada pela AT, por entender que o valor de aquisição a considerar teria de ser o valor de € 99.550,00;
 10. O Requerente apresentou, em 29/05/2013, pedido de revisão do ato tributário, o qual veio a ser indeferido por despacho notificado ao Requerente por carta datada de 20/02/2018;
 11. O pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária e de pronúncia arbitral foi apresentado em 22/03/2018.

b. Factos não provados:

Com interesse para os autos não resultaram quaisquer factos não provados.

c. Fundamentação da matéria de facto:

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pelas partes, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada, bem como a matéria alegada e não impugnada.

VI. DO DIREITO:

Fixada que está a matéria de facto, cumpre agora, por referência àquela, apurar o direito aplicável.

A questão a decidir nos presentes autos prende-se com a interpretação das normas contidas no nº1 do artigo 45º do CIRS e do artigo 13º do CIS, que dispõem o seguinte:

Artigo 45º CIRS:

“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.”*

Por seu turno, o artigo 13º nº1 do Código do Imposto de Selo esclarece 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.” (sublinhado nosso).

A este propósito, invoca o Requerente que, tratando-se de uma aquisição a título gratuito, se terá de considerar como valor de aquisição o valor patrimonial tributário constante na matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, conforme resulta de forma expressa do artigo 13º nº 1 do CIS.

Pelo que, não poderia a AT considerar, como valor de aquisição para efeito de cálculo da mais-valia, o valor de € 5.856,38, o qual não foi determinado nos termos do CIMI, como impõe o artigo 13º nº 1 do CIS, mas do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola e do Código da Contribuição Autárquica.

Encontrando-se, assim, segundo defende, a liquidação impugnada ferida de ilegalidade, por violação dos artigos 45º nº1 alínea b) do CIRS e 13º nº1 do CIS.

Por seu turno, defende a Requerida que o valor a considerar como valor de aquisição é o valor constante da matriz à data do nascimento da obrigação tributária, que, nos termos do disposto no artigo 2031º do Código Civil, coincide com a data do óbito.

Valor este que, *in casu*, é o valor de € 5. 8856,38 e não o valor de € 99.550,00, o qual apenas foi determinado após a data do óbito, concretamente, no ano de 2012.

Conclui, assim, nenhuma ilegalidade poder ser assacada à liquidação impugnada.

Atenta a posição das partes, vejamos agora aquela que deverá ser, de acordo com as regras de hermenêutica jurídica consagradas, a interpretação dos artigos 45º nº1 do CIRS e artigo 13º do CIS, supra transcritos.

Da leitura dos citados artigos parecem não resultar quaisquer dúvidas sobre qual o valor que deve ser tido em consideração como valor de aquisição do prédio, para efeito de cálculo da mais-valia.

E esse valor só pode ser, s.m.o., o valor que haja sido determinado nos termos do CIMI e não qualquer outro, designadamente o valor determinado nos termos do anterior Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola e do Código da Contribuição Autárquica.

Com efeito, presumindo-se, como se impõe, que o legislador se soube expressar em termos adequados, não se poderá defender que, quando o legislador, no artigo 13º nº 1 do CIS, determina que “*o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão*” pretendia, afinal, referir-se, a qualquer valor patrimonial tributário constante da matriz, independentemente de ter sido determinado nos termos do CIMI ou do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola e do Código da Contribuição Autárquica.

Acaso fosse esta, de facto, a vontade do legislador, com certeza não teria este a preocupação de fazer expressa referência à avaliação nos termos do CIMI, bastando-se

com a previsão de que o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz à data da transmissão.

Assim, se o legislador expressamente inseriu a locução “*nos termos do CIMI*” no citado artigo 13º nº 1 do CIS é porque pretendia que fosse este o valor a considerar e não qualquer outro.

E, o artigo 45º nº 1 do CIRS, ao remeter expressamente para o valor considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo ou que serviria de base à sua liquidação, caso este fosse devido, não deixa margem para dúvidas de que, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, se considera como valor de aquisição, no caso de aquisições a título gratuito, o valor patrimonial tributário constante da matriz à data da transmissão, calculado nos termos do CIMI.

In casu, não tendo o valor patrimonial tributário constante da matriz à data do óbito (€5.856,38) sido determinado nos termos do CIMI, não pode ser considerado pela AT como valor de aquisição para efeito de cálculo de mais-valias.

Ao invés, para efeito de cálculo de mais-valias, apenas pode ser considerado pela AT o valor de aquisição que tenha sido determinado nos termos do CIMI, ou seja, o valor de € 99.550,00.

Posto isto, é certo que, como invoca a AT, aquando da entrega da declaração modelo 3 do IRS relativa ao exercício de 2011, o Requerente indicou, como valor de aquisição, o valor de € 5.856,38.

Mas daqui não resulta o efeito pretendido pela AT. De facto, se à data do óbito o prédio ainda não se encontrava avaliado nos termos do CIMI, não poderia este, como está bom de ver, indicar qualquer outro valor como valor de aquisição do prédio.

Ao contrário, impunha-se era à AT que, rececionada esta declaração, averiguasse se o valor indicado como valor de aquisição havia sido determinado com base no CIMI e, não o tendo sido feito, procedesse à avaliação e apenas liquidar a declaração entregue após esta avaliação.

Em face do exposto, e não havendo fundamento para efetuar o cálculo das mais-valias tomando por base, como valor de aquisição, o valor de € 5.856,38, encontra-se a liquidação impugnada, na parte respeitante ao cálculo das mais-valias, ferida de ilegalidade.

Igual entendimento teve a AT quanto à liquidação efetuada à irmã do Requerente, pelo mesmo facto tributário.

De facto, na sequência do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela irmã do Requerente, veio a AT a anular a liquidação de IRS respeitante ao exercício de 2011, justamente pelo facto de ter considerado que o valor a considerar como valor de aquisição do prédio para efeito de cálculo das mais-valias não podia ser o valor patrimonial constante da matriz à data do óbito, mas sim o valor posteriormente apurado em sede de avaliação do imóvel nos termos do CIMI,

Ora, se a AT entendeu, relativamente ao mesmo facto tributário, não haver fundamento para a liquidação impugnada, parece evidente impor-se, quanto mais não seja por uma questão de uniformização de critérios, essencial à proteção da segurança e confiança jurídicas, que a mesma solução seja dada a situação exatamente igual, como é a dos autos.

Mal andaria o Direito, enquanto aplicação prática das normas, que a mesma situação tivesse tratamentos diferentes, quando é certo que a Requerida já se pronunciou a favor do contribuinte, na mesma posição, dando-lhe razão.

Qualquer outra solução violaria os princípios da justiça e da igualdade tributárias.

Em face do exposto, resulta evidente não haver fundamento legal para o indeferimento do pedido de revisão oficiosa referente à liquidação de IRS n.º 2012 ... e, conseqüentemente, para a liquidação impugnada, na parte em que considera como valor de aquisição para o cálculo da mais-valia o valor patrimonial tributário de € 5.856,38.

Uma vez que o Requerente apenas impugna a liquidação na parte respeitante ao imposto calculado tendo por base o valor de aquisição do prédio o montante de € 5.856,38 e não a parte remanescente da liquidação, apenas a parte impugnada pode ser anulada.

Por último,

Peticiona o Requerente a condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios.

Quanto aos juros indemnizatórios, prescreve o número 1 do artigo 43º da LGT:

"São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".

No caso dos autos, verifica-se que, por erro imputável aos serviços, o Requerente viu-se forçado a pagar um tributo em montante superior ao devido.

Assim, são devidos juros indemnizatórios, a pagar pela Requerida ao Requerente, calculados sobre o montante do imposto a mais pago pelo Requerente, correspondente à diferença entre o imposto devido, calculado tendo por base o valor de aquisição do prédio de € 99.550,00 e o imposto liquidado, tendo por base o valor de aquisição do prédio de € 5.856,38.

Uma vez que a Requerida podia e devia ter reparado a ilegalidade, pelo menos, aquando da apreciação do pedido de revisão apresentado pelo Requerente, apreciação essa que, nos termos do disposto no artigo 57º nº 4 da LGT, deveria ter ocorrido no prazo de 4 meses após a respetiva apresentação por parte do Requerente (29/05/2013), os juros indemnizatórios deverão ser calculados, às taxas legais, desde 30/09/2013 até efetivo e integral reembolso por parte da Requerida.

Procede, assim, parcialmente o pedido formulado, devendo, em consequência, ser anulado o ato de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário de liquidação de IRS relativo ao exercício de 2011 bem como a liquidação impugnada, na parte respeitante ao imposto calculado tendo por base, como valor de aquisição do prédio, o montante de € 5.856,38 e a Requerida condenada no reembolso ao Requerente do imposto pago em excesso, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

VII. DISPOSITIVO

Em face do exposto, procedendo parcialmente o pedido formulado, decide-se:

- a) anular o ato de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário de liquidação de IRS relativo ao exercício de 2011;
- b) anular parcialmente a liquidação impugnada, na parte respeitante ao imposto calculado tendo por base, como valor de aquisição do prédio, o montante de € 5.856,38;
- c) condenar a Requerida a reembolsar o Requerente do valor pago em excesso, correspondente à diferença entre o imposto devido, calculado tendo por base o valor de aquisição do prédio de € 99.550,00 e o imposto liquidado, tendo por base o valor de aquisição do prédio de € 5.856,38;
- d) condenar a Requerida a pagar ao Requerente os correspondentes juros indemnizatórios, calculados sobre o montante do imposto a mais pago pelo Requerente, às taxas legais, desde 30/09/2013 até efetivo e integral reembolso por parte da Requerida.

Fixa-se o valor do processo em € 9.397,34, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 4 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar na proporção de 79% pelo Requerente e de 21% pela Requerida.

Registe e notifique.

Lisboa, 20 de Novembro de 2018

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.