

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 891/2019-T

Tema: IRS – Rendimentos recebidos por herança indivisa.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. No dia 23-12-2019, o sujeito passivo A..., contribuinte fiscal n.º..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IRS n.ºs 2018... e 2019... (relativas aos anos de 2014 e 2015).

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, disso notificando as partes.

3. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral do Requerente são em súmula, as seguintes:

4.1. Durante o ano de 2018, foi o requerente objecto de um procedimento inspectivo interno já iniciado em 2017, pela Direcção de Serviços de Inspeção Tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira, na sequência do qual foram efectuadas correcções ao rendimento tributável declarado pelo requerente, com referência aos anos civis de 2014 e 2015.

- 4.2. Tais correcções deram origem aos actos tributários de liquidação ora impugnados.
- 4.3. Uma vez que o requerente já havia declarado e pago o IRS correspondente aos anos em referência, procedeu a AT à compensação do já pago relativamente a 2014, com o agora liquidado, tendo no que se refere a esse ano de 2014, sido feito pelo documento de compensação n.º 2018..., de que resultou imposto a pagar pelo ora requerente de € 6.703,05, que o ora requerente pagou em 24/12/2018.
- 4.4. Do mesmo modo, procedeu a AT à compensação do já pago com o agora liquidado relativamente a 2015, tendo no que se refere a esse ano de 2015, sido feito pelo documento de compensação n.º 2019..., de que resultou imposto a pagar pelo ora requerente de € 1.712,57, que o ora requerente pagou em 26/2/2019.
- 4.5. O total das referidas correcções traduziu-se num ajustamento, ao nível do imposto liquidado ao ora requerente, que ascendeu no conjunto dos dois anos a € 18.804,77, o qual, por sua vez, deu origem a um saldo de imposto adicional e juros a pagar no valor de € 9.367,21.
- 4.6. Não contêm as referidas notas de liquidação quaisquer fundamentos para as mesmas.
- 4.7. A falta de fundamentação é causa de anulação do acto de liquidação, como se determina no art.º 99º, al. d) do CPPT, sendo esse motivo também fundamento da reclamação graciosa, nos termos do art.º 70º., n.º 1 do CPPT.
- 4.8. O requerente foi notificado de um relatório da inspecção tributária em que se concluiu erradamente que foram recebidos pela herança indivisa de B..., da actividade da Farmácia ..., nos anos de 2014 e 2015, bem como de rendimentos prediais também nos anos de 2014 e 2015 de duas fracções autónomas na freguesia da ..., concelho da Murtosa e de um prédio sito na freguesia de ..., concelho de Sever do Vouga e ainda que o ora requerente terá recebido em 2015, rendas de dois prédios em Albergaria-a-Velha.
- 4.9. Por fim, foram tributados os rendimentos provenientes da alienação pela herança de activos financeiros, em que foi considerado o valor o desses activos financeiros, por terem sido adquiridos gratuitamente através da referida herança, apesar de terem valores faciais ou nominais superiores ao preço de venda.

4.10. No âmbito das ordens de serviço n.ºs OI2017... e OI2017... foram efectuadas correcções em sede de IRS (categorias B, F e G), aos anos de 2014 e 2015, na esfera da herança indivisa de B..., NIF... .

4.11. Um dos seis beneficiários da herança de B..., falecida em 10/02/2011, com uma quota ideal de 1/6, é o sujeito passivo A... .

4.12. Do acervo hereditário deixado por B... faz parte um estabelecimento comercial de farmácia, designado por "Farmácia ...", a qual foi gerida e administrada nos anos de 2014 e 2015 pela herdeira C... .

4.13. No âmbito da actividade da "Farmácia ...", para o ano de 2014 foi fixado um resultado líquido da categoria B no montante de 58.474,88€ e um valor de tributações autónomas de 2.118,68€.

4.14. Para 2015 foi fixado um resultado líquido da categoria B nulo e um valor de tributações autónomas de 1.462,51€.

4.15. Na categoria F, verificou-se, segundo a AT, que no ano de 2014 foram recebidas pela herança rendas relativas a 3 imóveis (dois na freguesia da ..., concelho da Murtosa, e outro na freguesia de ..., concelho de Sever do Vouga).

4.16. No ano de 2015 apurou-se o recebimento pela herança de um total de 11.100,00€ de rendas relativas aos dois imóveis na freguesia da ..., concelho da Murtosa e a um outro imóvel na freguesia e concelho de ...).

4.17. Na categoria G, detectou-se, segundo a AT, a obtenção de mais-valias em 2014 com a alienação de activos financeiros (direitos de subscrição de acções do D... e do E...) detidos pela herança indivisa.

4.18. As mais-valias correspondem ao valor de venda dos activos, no total de 13.124,39€, uma vez que o seu valor de aquisição foi nulo (resultaram da detenção de acções).

4.19. No ano de 2015 verificou-se a realização de mais-valias com a alienação de ativos financeiros (unidades de participação em fundos de investimento estrangeiros), que

pertenciam à “carteira de gestão de patrimónios” n.º..., associada à conta à ordem n.º ... do E..., em nome da herança indivisa.

4.20. As mais-valias correspondem à diferença entre o valor total das vendas e o custo total de aquisição dos activos e ascendem a 18.484,73€ (77.246,10€ - 58.963,05€).

4.21. Os rendimentos da categoria G auferidos pela herança nos anos de 2014 e 2015 são imputados ao sujeito passivo na proporção de 1/6 (2.187,40€ e 3.080,79€).

4.22. A AT refere que, na declaração de rendimentos modelo 3 de IRS de 2015 apresentada pelo sujeito passivo foram declarados rendimentos prediais no total de 7.500,00€ e retenções na fonte de 1.050,00€.

4.23. No entanto, no que respeita ao artigo urbano com n.º..., verificou-se que o arrendatário, a empresa F... Ld.^a, NIF ..., havia pago a A..., no ano de 2015, um total de 6.300,00€ (8.400,00€ de rendas, deduzidos de 2.100,00€ de retenções na fonte).

4.24. Segundo a AT, o imóvel em causa é detido em partes iguais pelo ora requerente e pela herança indivisa de sua mãe, respeitando este montante exclusivamente à parte do ora requerente acrescentando que, no mesmo período, a herança indivisa auferiu um valor bruto de renda de 4.800,00€ (deduzidos de 1.125,00€ de retenções na fonte) relativo à sua parte do imóvel e a diferença entre os valores pagos a A... e à herança indivisa (8.400,00€ vs. 4.500,00€) deve-se, segundo o arrendatário, a um acordo existente com o primeiro.

4.25. Por isso, entende a AT que se verificou que o ora recorrente omitiu aos seus rendimentos prediais um valor de 4.200,00€ (8.400,00€ - 4.200,00€), devendo acrescer este montante (tal como as retenções na fonte, que passam de 1.050,00 € para 2.100,00€) no anexo F da sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS de 2015.

4.26. Não é verdade que a herança tenha recebido os rendimentos alegadamente omitidos pelo sujeito passivo ou que os mesmos tivessem sido postos à disposição do cabeça-de-casal e que sejam devidos.

4.27. Os rendimentos da Farmácia ..., nos anos de 2014 e 2015 não foram colocados à disposição da herança, na pessoa do cabeça-de-casal, nem pessoalmente à disposição dos

herdeiros, salvo a herdeira C..., que explorava nessa data a dita Farmácia ... e que não entregou os rendimentos ao cabeça-de-casal, nem aos seus irmãos.

4.28. Por isso, a herança representada pelo cabeça-de-casal e os herdeiros, entre os quais o ora requerente, propuseram no Tribunal da Comarca de Aveiro - Instância Central – 1ª. Secção Cível – J3, uma acção comum que aí ainda pende sob o nº .../16...T8AVR.

4.29. O mesmo se passa se passa com os rendimentos prediais, pois que os rendimentos prediais também nos anos de 2014 e 2015 de duas fracções autónomas na freguesia da..., concelho da Murtosa e de um prédio sito na freguesia de ..., concelho de Sever do Vouga não foram recebidos pelo cabeça-de-casal, nem pelos herdeiros singularmente considerados.

4.30. No caso dos arrendamentos, os inquilinos não pagaram as rendas devidas acabando por sair.

4.31. No caso do prédio das ..., a empresa tê-los-á depositado numa conta a que o cabeça de casal não tem acesso.

4.32. O ónus da prova do recebimento desses rendimentos cabe à AT, por serem “factos constitutivos dos direitos invocados pela AT” (cfr. artº. 74º., nº. 1 da Lei Geral Tributária).

4.33. Só com a prova do recebimento dos rendimentos, pelo menos, pelo cabeça-de-casal é que é lícita a tributação em sede de IRS, não se opondo a tal o princípio do imediatismo, pois a tributação ocorre com o recebimento e não com a geração dos rendimentos, como acontece em sede de IRC.

4.34. E nenhum argumento se retira do art. 64º. do CIRS em contrário, pois que o artº. 64º. pressupõe o recebimento dos rendimentos pelo cabeça-de-casal enquanto administrador dos bens da herança e independentemente de este os distribuir pelos restantes herdeiros.

4.35. E o mesmo se passa quanto às rendas do prédio correspondente ao artigo urbano com n.º..., pois que se verificou que o arrendatário, a empresa F... Ld.ª, NIF ... só pagou ao ora requerente a parte a que este tem direito.

4.36. Pois como a AT refere no seu relatório, o inquilino havia pago a A... no ano de 2015 um total de 6.300,00€ (8.400,00€ de rendas, deduzidos de 2.100,00€ de retenções na fonte), quando não é exacto, pois que, como também refere o relatório, o imóvel em causa é detido em partes iguais pelo ora requerente e pela herança indivisa de sua mãe, mas imputando a esta herança apenas um valor de rendas de 4.800,00€ (deduzidos de 1.125,00€ de retenções na fonte) relativo à sua parte do imóvel por metade e fazendo recair a maior parte sobre o ora Requerente.

4.37. Ora, não se mostra a razão pela qual o ora Requerente tem de suportar mais imposto a título de IRS sobre as rendas recebidas, quando de facto declarou o recebimento de todos os valores que efectivamente recebeu e de que passou recibo.

4.38. Aliás, relativamente às rendas do artº. urbano ... da freguesia de ..., mesmo que o ora Requerente tivesse assinado os recibos pela totalidade das rendas, não significa que tenha ficado com elas.

4.39. Com efeito, como se alcança da caderneta predial respectiva, o ora Requerente apenas é proprietário de metade do prédio, como o confirma o relatório da inspecção tributária, pelo que só lhe pertence metade da renda, que foi exactamente o valor que declarou (€ 4.200).

4.40. A restante metade pertence à herança, proprietária da outra metade pelo que não lhe pode ser imputada, pelo menos na totalidade.

4.41. Verifica-se assim a ilegalidade de ter sido liquidado IRS ao ora Requerente, quando ele declarou apenas metade da renda paga, que é a correspondente à parte do prédio que lhe pertence.

4.42. Por fim, quanto aos rendimentos provenientes da alienação pela herança de activos financeiros, em que foi considerado o valor o desses activos financeiros, por terem sido adquiridos gratuitamente através da referida herança, apesar de terem valores faciais ou nominais superiores ao preço de venda, para além de ilegalidade, trata-se de um caso de má fé evidente do perito tributário.

4.43. À luz das normas em vigor em 2014 e 2015, o incremento patrimonial referido como tendo ocorrido, se tivesse ocorrido, seria, inquestionavelmente, sujeito a IRS, nos termos dos artigos 43º e segs. do Código respectivo.

4.44. Contudo, não é menos certo, que a norma em causa não nos dá um conceito do que se deva considerar “aquisição”.

4.45. Ora, estando em causa aquisições gratuitas, em 2011 – data do falecimento de B...- , será aqui de convocar a norma do artigo 43º, nº 2 do CIRS, na sua redacção original.

4.46. Para determinação do valor de aquisição dever-se-á atender, nos termos do artigo 45.º/1/b), ao valor que tenha sido ou devia ter sido considerado, em 2011, para efeitos de liquidação de imposto do selo, caso o ora requerente não estivesse dele isento.

4.47. Ora, tendo a autora da herança, B..., falecido em 10/2/2011, na comunicação que o E... ainda fez em seu nome no final do referido mês de Fevereiro de 2011, refere que a falecida é titular de acções do E... Nominativas, no valor de € 6.636,36, cujos direitos de subscrição foram vendidos, conforme consta do relatório da Inspeção Tributária, por € 4.027,51, portanto abaixo do valor que tinham à data da morte da falecida.

4.48. Sendo ainda titular de 85 títulos de valor mobiliário, no valor global de € 55.250.

4.49. Por sua vez, a mesma autora da herança era titular, nesse mesmo mês de Fevereiro de 2011, de 29.166 acções nominativas do então D..., no valor global de € 92.747,88, cujos direitos de subscrição foram vendidos, conforme consta do relatório da Inspeção Tributária, por € 9.096,88, portanto bastante abaixo do valor que tinham à data da morte da falecida.

4.50. Portanto, seguindo o determinado legalmente feita a correspondente operação de dedução ao valor de alienação do valor de aquisição, não se evidenciam nenhuma mais-valias, mas apenas muitas menos-valias.

4.51. Acresce que também não obsta a esta conclusão, o facto de esses activos não terem sido objecto de inclusão na relação de bens, pois que essa eventual falta de relacionamento não acarreta que se considere que os activos financeiros recebidos por sucessão de B... passem a valer o, pois tais activos são reconhecidos pela AT como tendo advindo aos

herdeiros respectivos por força dessa herança, incluindo o ora requerente por sucessão hereditária.

4.52. Quando muito poderia acarretar, se não estivesse já prescrito, processo de contraordenação por falta de relacionamento dos mencionados activos, que não levaria à liquidação de qualquer imposto de selo, porque os herdeiros (filhos) estão isentos, mas apenas à multa mínima.

4.53. Ao considerar o valor de aquisição o, o inspector tributário violou de forma flagrante o disposto no art. 45º, nº 1, al. b) do CIRS, actuando de má fé e de forma arbitrária.

4.54. Consequentemente, não há qualquer fundamento para a liquidação com base em incrementos patrimoniais, pois que as quantias recebidas em 2014 e 2015 são inferiores aos valores que os títulos vendidos valiam na data da sua aquisição, por sucessão.

4.55. Por força do princípio do inquisitório, consagrado no artigo 58º da LGT, “A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”.

4.56. A que acresce a presunção legal de veracidade e boa-fé de que gozam as declarações dos contribuintes, consagrada no artigo 75º, nº 1 da LGT, fazendo assim impender sobre a AT o ónus da prova do contrário.

4.57. Nos termos do artigo 75.º da LGT, nos casos em que AT não questiona a credibilidade e veracidade das declarações dos sujeitos passivos, as declarações fiscais dos mesmos irão beneficiar das presunções de veracidade e de boa-fé, cabendo, posteriormente, à primeira ilidir tais presunções.

4.58. Cabendo, nos termos do art. 74º da LGT, à administração tributária o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento das liquidações adicionais que efectuou ao ora requerente, há lugar à aplicação do disposto no art.º 100.º do CPPT, porquanto na dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário, deve ser decidida contra a administração, pois competia-lhe afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação.

4.59. Por conseguinte, não tendo a AT provado a recepção dos rendimentos da Farmácia ... e de rendas, pelo cabeça de casal - que aliás não ocorreu, a liquidação adicional de IRS aqui impugnada padece de erro nos pressupostos de facto e vício de violação de lei.

4.60. Consequentemente, deve ser anulada a decisão que indeferiu a reclamação graciosa apresentada pelo ora requerente, e também devem ser anuladas as liquidações adicionais de IRS relativamente aos anos de 2014 e 2015, que foram notificadas ao ora requerente e constantes das notas de liquidação n.º 2018... e nota de liquidação n.º 2019..., bem como a liquidação de juros compensatórios, com todas as legais consequências.

4.61. O ora requerente pagou as liquidações que lhe foram imputadas, nos valores respectivamente de € 6.703,05 e € 1.712,57, respectivamente, em 24-12-2018 e 26/2/2019.

4.62. Provada a ilegalidade das liquidações adicionais de IRS aqui contestadas – que já se encontram pagas – e verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tem o ora requerente direito a juros indemnizatórios pela indisponibilidade dos montantes ilegalmente cobrados a título de imposto, conforme resulta do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

4.63. Sendo assim, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre as quantias de € 6.703,05 e de € 1.712,57, contados desde as datas do pagamento indevido, no caso 24-12-2018 e 26/2/2019, até ao integral reembolso dessa mesma quantia.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu, em súmula, nos seguintes termos:

5.1. No âmbito das ordens de serviço n.ºs OI2015... e OI2015... foram efectuadas correções em sede de IRS (categorias B, F, e G), aos anos de 2014 e 2015 na esfera da herança indivisa de B..., aberta em 10.02.2011, com o NIF... .

5.2. Sendo que, quanto aos rendimentos da categoria B, as correcções respeitam ao exercício da actividade de “comércio a retalho de produtos farmacêuticos” no

estabelecimento com a designação de “Farmácia ...” na freguesia da ..., concelho de Albergaria-a-Velha.

5.3. As correcções aos rendimentos das categorias F e G referem-se, respectivamente, a rendas de prédios que são propriedade da herança e a mais-valias obtidas com a alienação de activos financeiros em contas em nome da herança.

5.4. Na sequência das referidas acções inspectivas, e sendo o aqui A um dos 6 herdeiros na mesma herança, foram abertas acções inspectivas ao A (bem como aos demais herdeiros), a que correspondem as ordens de serviço OI2017... e OI2017..., nas quais se verificou que o A não declarou nos anos de 2014 e 2015 quaisquer rendimentos relativos a herança indivisa, pelo que, os rendimentos da herança indivisa apurados naquelas acções inspectivas foram imputados na proporção de 1/6 ao aqui A.

5.5. Na sequência da acção inspectiva à herança foi fixado, em sede de correcções, no ano de 2014, um resultado líquido da categoria B no montante de 58.474,88€ e um valor de tributações autónomas de 2.118,68€.

5.6. Para 2015 foi fixado um resultado líquido da categoria B nulo e um valor de tributações autónomas de 1.462,51€.

5.7. 1/6 dos mesmos valores (em 2014, respectivamente de €9.745,81 e de €353,11 e em 2015 de €243,75) foram declarados no anexo I das declarações de rendimentos modelo 3 de IRS de 2014 e 2015 do cabeça de casal.

5.8. Na categoria F, verificou-se que no ano de 2014 foram recebidas pela herança rendas relativas a 3 imóveis (dois na freguesia da ..., concelho da Murtosa, e outro na freguesia de ..., concelho de Sever do Vouga).

5.9. No ano de 2015, apurou-se o recebimento pela herança de um total de 11.100,00€ de rendas relativas aos dois imóveis situados na freguesia da ..., concelho da Murtosa, e a um outro imóvel na freguesia e concelho de

5.10. 1/6 dos mesmos valores foram declarados nas declarações de rendimentos modelo 3 de IRS de 2014 e 2015 do cabeça de casal.

5.11. A herança, aberta em 10.02.2011, beneficiou da atribuição (resultante da detenção de acções) em Maio e Julho de 2014, de activos financeiros constituídos por direitos de subscrição de ações do D... e do E... .

5.12. Em 2014, foram alienados direitos de subscrição detidos pela herança indivisa, gerando mais valias no valor total de 13.124,39€, que integram a categoria G.

5.13. 1/6 dos mesmos valores foram declarados nas declarações de rendimentos modelo 3 de IRS de 2014 do cabeça de casal, no anexo G (ano de 2014).

5.14. O A. não declarou os preditos rendimentos, nem o fez no decorrer da acção inspectiva.

5.15. Assim como não declarou a totalidade dos rendimentos prediais que auferiu relativos ao artigo inscrito na matriz predial urbana sob o nº..., freguesia ..., prédio que é detido em partes iguais pelo A. e pela referida herança indivisa.

5.16. Com efeito, tendo o arrendatário, a empresa F... Ld.^a, NIF..., pago ao A, no ano de 2015 um total de 6.300,00€ (8.400,00€ de rendas, deduzidos de 2.100,00€ de retenções na fonte) e tendo o próprio A emitido recibos que evidenciam esses valores (8.400,00€ de rendas, relativas ao período de maio a outubro de 2015, e 2.100,00€ de retenções na fonte), não declarou a totalidade dos referidos valores, valores que respeitam exclusivamente à parte do A.

5.17. É que, no mesmo período, e conforme resulta do RI, a herança indivisa auferiu um valor bruto de rendas de 4.500,00€ (deduzidos de 1.125,00€ de retenções na fonte), sendo que a diferença entre os valores pagos ao A e os pagos à herança indivisa (8.400,00€ vs. 4.500,00€) deve-se, segundo o arrendatário, a um acordo existente com o primeiro.

5.18. O acto tributário encontra-se devidamente fundamentado, quer de facto, quer de direito, uma vez que, conforme considera a jurisprudência do STA, o acto está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto, e os sujeitos passivos na situação

em apreço, tiveram ao seu dispor os elementos necessários, como destinatários normalmente diligentes, para que pudessem conhecer as razões que levaram a AT a corrigir a sua declaração de rendimentos mod. 3.

5.19. Sempre poderia o A. ter recorrido à faculdade a que alude o art. 37º do CPPT, o que não fez.

5.20. A tributação dos rendimentos da categoria B (contabilidade organizada) não depende do pagamento ou colocação à disposição.

5.21. Depende, outrossim, nos termos do n.º 6 do artigo 3.º do CIRS, do “momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC, sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade”.

5.22. De acordo com o n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, “os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”.

5.23. Outra solução implicaria uma perversão do sistema.

5.24. É que é o próprio A. quem, em acção judicial de que é co-autor (juntamente com o cabeça-de-casal da herança de sua mãe e outros co-herdeiros) peticiona o pagamento “aos autores os valores dos resultados dos anos de 2014 e 2015”, relativos ao estabelecimento que os gerou, a “Farmácia ...”.

5.25. A relegar-se para a data do efectivo recebimento a respectiva tributação, já o direito de liquidação se mostraria caducado.

5.26. O A. alega, mas não prova que, no caso dos arrendamentos, os inquilinos não pagaram as rendas e acabaram por sair e, noutro prédio, a empresa arrendatária depositou os valores numa conta a que o cabeça de casal não tem acesso.

5.27. Importando aqui destacar que, sendo assim como é, deveria o A, igualmente, diligenciar para recuperar tais valores.

5.28. Sucede, porém, que não efectua prova de qualquer tentativa para obter as quantias que alega ainda não recebeu, não efectua prova das medidas tomadas com o fito de receber a sua parte das rendas que alega não terem sido pagas.

5.29. No âmbito do procedimento inspectivo que incidiu sobre os rendimentos da herança indivisa, apuraram-se rendimentos prediais em 2014 e 2015, respetivamente de 13.082,03€ e de 11.100,00€, na sequência do cruzamento de informação efectuado e da análise aos elementos fornecidos pelo contabilista, em representação do cabeça-de-casal.

5.30. Mais, o cabeça-de-casal foi notificado em 20-06-2016 para indicar/identificar os rendimentos prediais auferidos pela herança nos anos de 2014 e 2015, com a identificação dos prédios arrendados e os respectivos inquilinos.

5.31. Tendo informado a AT, por intermédio do contabilista G... (indicado pelo cabeça-de-casal como responsável pela organização da escrita da actividade da farmácia) via email enviado em 13-07-2016 dos rendimentos prediais.

5.32. Mais, a referida informação, prestada em 13.07.2016 pelo contabilista designado pelo cabeça de casal, foi prestada com conhecimento do aqui A.

5.33. Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT, "presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos".

5.34. E, nos termos constantes do nº 1 do art. 76º da LGT, "[a]s informações prestadas pela inspeção tributária fazem fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei".

5.35. Trata-se, agora, de rendimentos prediais obtidos em nome próprio pelo sujeito passivo (no ano de 2015) enquanto detentor de 50% de um imóvel (cujos 50% restantes pertencem ao activo hereditário).

- 5.36. O relatório de inspecção é claro quando refere que o montante de €8.400,00 respeita exclusivamente à parte do Sr. A... (ora requerente) no prédio em causa.
- 5.37. Especifica a parte das rendas recebida pela herança e efectua o respectivo rateio pela parte dos rendimentos imputável ao sujeito passivo (€ 750), deixando também expreso que a “diferença entre os valores pagos a A... e à herança indivisa (8.400,00 € vs. 4.500,00€) deve-se, segundo o arrendatário, a um acordo existente com o primeiro”.
- 5.38. Sendo que, e como resulta dos factos elencados, o próprio A. declara que recebeu tal valor, porquanto emitiu os respectivos recibos, o que resulta igualmente, do extracto de conta corrente e documentos de pagamento do arrendatário.
- 5.40. A herança, aberta em 10.02.2011, integrava 29.166 ações D..., bem como 146.724 ações E... .
- 5.41. Em 27.05.2014 o D... emitiu direitos de subscrição que atribuiu a detentores de acções.
- 5.42. Outro tanto tendo sucedido com o E... que em 04.07.2014 emitiu direitos de subscrição que atribuiu a detentores de acções.
- 5.43. Ou seja, as acções D... e E... existiam à data da abertura da herança.
- 5.44. Os direitos de subscrição não existiam aquando da abertura da herança, nasceram em 27.05.2014 e em 04.07.2014.
- 5.45. Em ambos os casos, e ao contrário do que quer fazer crer o A, as acções não foram vendidas, permaneceram na herança.
- 5.46. Em ambos os casos, os próprios bancos atribuíram um valor nulo aos direitos de subscrição.
- 5.47. Aos respectivos beneficiários, os bancos emitentes dos direitos de subscrição deram a possibilidade de, com eles, comprarem mais acções ou de os transaccionarem no mercado, que foi o que o A fez, mantendo as acções na posse da herança.
- 5.48. As acções não foram vendidas, pelo que não há que comparar os valores das acções - activo que não foi vendido- com o valor de venda dos direitos - activo efectivamente

vendido, com valor de aquisição fixado pelo emitente na data da respectiva emissão, distinto portanto do valor de qualquer outro activo.

5.49. Donde, o valor de aquisição é determinado nos termos da alínea a) do artigo 48.º do CIRS e não nos pretendidos termos do art. 45.º/1/b), como pretende o A.

5.50. Tanto mais que, tendo a aquisição dos direitos de subscrição ocorrido em Maio e Julho de 2014, após a abertura da herança em 2011, nunca seriam considerados na liquidação de imposto de selo, como decorreria da aplicação do referido art. 45.º/1/b) do CIRS.

5.51. O A. labora em engano ao invocar o predito art 45.º/1/b) do CIRS.

5.52. Assim como labora em erro ao pretender que a AT violou o princípio do ónus da prova, do inquisitório e a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes.

5.53. Não se vislumbrando qualquer erro imputável aos serviços, nem pagamento de montante de imposto superior ao devido, tal como ficou demonstrado supra, não se encontram reunidos os pressupostos para que, nos termos do artigo 43.º da LGT, haja lugar a juros indemnizatórios a favor dos requerentes.

6. No dia 06-07-2020, pelas 15 horas, teve lugar, nas instalações do CAAD, em Lisboa, a audiência de julgamento do Tribunal Arbitral, na qual foram inquiridas as testemunhas do Requerente H... e I..., tendo a Requerida prescindido da inquirição das testemunhas por si arroladas na resposta.

7. O Tribunal Arbitral notificou o Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas.

8. As partes apresentaram alegações escritas, onde reiteraram o previamente alegado, sendo que o Requerente mencionou ainda considerar que não poderiam ter sido tributados os rendimentos de categoria B resultantes da actividade comercial do estabelecimento “Farmácia...”, em 2014 e 2015, por se tratarem de rendimentos litigiosos.

II – Factos provados

9. Com base na prova documental e testemunhal produzida julgam-se provados os seguintes factos, com interesse para a decisão da causa:

9.1. No âmbito das ordens de serviço n.ºs OI2017... e OI2017... foram efetuadas correções em sede de IRS (categorias B, F e G), aos anos de 2014 e 2015, na esfera da herança indivisa de B..., NIF... .

9.2. Tais correções deram origem às notas de liquidação notificadas ao Requerente com o n.º 2018..., no montante de € 11 658,38 relativa ao ano de 2014, na qual se englobam juros compensatórios de € 801,90 e n.º 2019..., no montante de € 7.146,39, relativa ao ano de 2015, na qual se englobam juros compensatórios de € 149,69.

9.3. Uma vez que o Requerente já tinha procedido ao pagamento de IRS relativo aos anos em referência, procedeu a Autoridade Tributária à compensação do que já tinha sido pago com o que foi posteriormente liquidado, tendo no que se refere ao ano de 2014, sido feito pelo documento de compensação n.º 2018..., de que resultou imposto a pagar pelo requerente de € 6.703,05, e no que se refere ao ano de 2015, sido feito pelo documento de compensação n.º 2019..., de que resultou imposto a pagar pelo requerente de € 1.712,57.

9.4. O requerente procedeu ao pagamento do imposto referido em 3. no prazo indicado pela Autoridade Tributária.

9.5. B... faleceu em 10 de Fevereiro de 2011 e deixou como únicos e universais herdeiros os seus filhos, um dos quais é o Requerente.

9.6. O Requerente impugnou o constante do projecto de relatório da inspecção da Autoridade Tributária, em sede de audiência prévia relativa ao mesmo.

9.7. Do acervo hereditário deixado por B... faz parte um estabelecimento comercial de farmácia designado por “Farmácia ...”, a qual foi gerida e administrada nos anos de 2014 e 2015 pela herdeira C... .

9.8. No âmbito da actividade da “Farmácia ...”, para o ano de 2014 foi fixado um resultado líquido da categoria B no montante de 58.474,88€ e um valor de tributações autónomas de 2.118,68€.

9.9. Para 2015 foi fixado um resultado líquido da categoria B nulo e um valor de tributações autónomas de 1.462,51€.

9.10. A Autoridade Tributária verificou que, no ano de 2014, foram recebidas pela herança rendas relativas a 3 imóveis (dois na freguesia da ..., concelho da Murtosa – código ..., e outro na freguesia de ..., concelho de Sever do Vouga – código...):

Freguesia	Tipo	Artigo	Fração	Rendas	Retenções Fonte	NIF Arrendatário
...	U	...	RC/DT	3.300,00		...
...	U	...	RC/ES	3.300,00		...
...	O			6.482,03	1.620,51	...
TOTAL				13.082,03	1.620,51	

9.11. No ano de 2015, apurou a Autoridade Tributária o recebimento pela herança de um total de 11.100,00€ de rendas relativas às duas primeiras frações referidas em 9.10. e a um outro imóvel na freguesia e concelho de...– código...):

Freguesia	Tipo	Artigo	Fração	Rendas	Retenções Fonte	NIF Arrendatário
...	U	...	RC/DT	3.300,00		...
...	U	...	RC/ES	3.300,00		...
...	U	...		4.500,00	1.125,00	...
TOTAL				11.100,00	1.125,00	

9.12. 1/6 dos valores referidos em 9.10. e 9.11. foram declarados nas declarações de rendimentos modelo 3 de IRS de 2014 e 2015 do cabeça-de-casal:

Freguesia	Tipo	Artigo	Fração	2014		2015	
				Rendas	Ret. Fonte	Rendas	Ret. Fonte
...	U	...	RC/DT	550,00		550,00	
...	U	...	RC/ES	550,00		550,00	
...	O			1.080,34	270,09		
...	U	...				750,00	187,50
TOTAL				2.180,34	270,09	1.850,00	187,50

9.13. A Autoridade Tributária verificou ainda a existência de mais-valias em 2014, relativas à venda de direitos de subscrição adquiridos pela herança em Maio e Julho de 2014, que foram contabilizadas no total de 13.124,39€:

Banco	Conta	Data	Descrição	Valor
D... (...)	...	05-06-2014	Venda de direitos de subscrição D...	4.027,51
E...	...	17-07-2014	Venda de direitos de subscrição E...	4.548,44
E...	...	17-07-2014	Venda de direitos de subscrição E...	4.548,44
TOTAL				13.124,39

9.14. 1/6 dos valores referidos em 9.13. foram declarados nas declarações de rendimentos modelo 3 de IRS de 2014 do cabeça-de-casal, no anexo G:

Entidade Emitente	Código	Realização			Aquisição		
		Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor
... (D...)	4	2014	6	671,25	2014	5	0,00
... (E...)	4	2014	7	1.516,15	2014	7	0,00
TOTAL				2.187,40			0,00

9.15. Em 2015, verificou a Autoridade Tributária a existência de mais-valias com a alienação de activos financeiros (unidades de participação em fundos de investimento estrangeiros), que pertenciam à “carteira de gestão de patrimónios” n.º..., associada à conta à ordem n.º ... do E..., em nome da herança indivisa.

9.16. A Autoridade Tributária imputou rendimentos ao sujeito passivo, provenientes da herança indivisa, que ascendem aos seguintes montantes:

Descrição / Ano		2014	2015
Categoria B			
Rendimento Líquido (Lucro)	A	9.745,81	0,00
Tributação Autónoma	B	353,11	243,75
Categoria F			
Rendas (Rendimento Ilíquido)	C	2.180,34	1.850,00
Retenções na fonte	D	270,09	187,50
Categoria G			
Rendimentos (Mais-Valias)	E	2.187,40	3.080,79
Total dos Rendimentos a acrescer	F=A+C+E	14.113,55	4.930,79

9.17. Na declaração de rendimentos modelo 3 de IRS apresentada pelo sujeito passivo, em 2015, foram declarados rendimentos prediais no total de 7.500,00€ e retenções na fonte de 1.050,00€.

9.18. No que respeita ao artigo urbano com o nº..., o arrendatário (F... Ld.^a, NIF...) pagou ao requerente, no ano de 2015, um total de 6.300,00€ (8.400,00€ de rendas, deduzidos de 2.100.00€ de retenções na fonte):

Data	Recibo N.º	Valor	Ret. Fonte	Valor Líquido	Período
14-08-2015	193879/1	1.400,00	350,00	1.050,00	mai-15
19-11-2015	193879/2	1.400,00	350,00	1.050,00	jun-15
26-11-2015	193879/3	1.400,00	350,00	1.050,00	jul-15
26-11-2015	193879/4	1.400,00	350,00	1.050,00	ago-15
26-11-2015	193879/5	1.400,00	350,00	1.050,00	set-15
26-11-2015	193879/6	1.400,00	350,00	1.050,00	out-15
TOTAL		8.400,00	2.100,00	6.300,00	

9.19. O imóvel com o artigo urbano nº ... é detido em partes iguais pelo requerente e pela herança indivisa de B... .

9.20. O montante referido em 9.18. corresponde apenas às rendas auferidas pelo requerente, sendo que, no mesmo período, a herança indivisa auferiu um valor bruto de

renda de 4.800,00€ (deduzidos de 1.125,00€ de retenções na fonte) relativo à sua parte do imóvel.

9.21. A diferença entre os valores pagos ao requerente e à herança indivisa resulta de um acordo.

9.22. O cabeça-de-casal e os restantes herdeiros de B... (entre os quais o requerente), com excepção da herdeira C..., intentaram contra esta última uma acção declarativa com processo comum no Tribunal Judicial da Comarca de Aveiro - Instância Central - 1ª Secção Cível - J3, que corre sob o nº de processo .../16...T8AVR.

9.23. Os rendimentos decorrentes da actividade comercial da “Farmácia...” não foram entregues pela herdeira B... ao cabeça-de-casal ou distribuídos pelos herdeiros até à presente data.

9.24. A falecida B... era titular de acções do E... Nominativas no valor de € 6.636,36, e de 85 títulos de valor mobiliário, no valor global de € 55.250,00.

9.25. Os direitos de subscrição decorrentes das acções do E... referidas em 23. foram vendidos por € 4.027,51.

9.26. A falecida B... era titular de 29.166 acções nominativas do Banco D..., no valor de € 92.747,88.

9.27. Os direitos de subscrição decorrentes das acções referidas em 25. foram vendidos por € 9.096,88.

9.28. Os direitos de subscrição referidos em 9.25. e 9.27. foram atribuídos à herança indivisa em 2014, e resultam da detenção das acções referidas em 9.24. e 9.25., não tendo a falecida B..., ou qualquer um dos herdeiros, pago qualquer montante para a obtenção dos mesmos.

A prova produzida fundamenta-se na prova documental junta aos autos pelas partes, bem como na prova testemunhal apresentada pelo Requerente.

III - Factos não provados

10. Por não haver prova produzida suficiente nesse sentido, julgam-se não provados os seguintes factos:

10.1. Os arrendatários das fracções autónomas situadas na freguesia da ..., concelho da Murtosa não pagaram as rendas devidas, acabando por sair.

10.2. A empresa arrendatária do prédio situado na freguesia de ..., concelho de Sever do Vouga depositou as rendas numa conta a que o cabeça-de-casal não tem acesso.

10.3. Os direitos de subscrição referidos em 24. e 26. dos factos provados tinham um valor superior àquele pelo qual foram vendidos.

O Tribunal Arbitral entende, quanto aos factos referidos *supra*, que não resultam elementos dos autos suficientes que permitam formar uma convicção do tribunal no sentido da sua verificação. Por um lado, porque, relativamente a estes factos, não existe qualquer suporte documental, por outro lado, porque a prova testemunhal apresentada demonstrou ser incipiente para a prova concreta dos mesmos.

IV - Do Direito

11. São as seguintes as questões a examinar no presente processo.

- Da falta de fundamentação do acto tributário
- Da ilegalidade das liquidações adicionais de IRS relativas aos anos de 2014 e 2015
 - a) Dos rendimentos de categoria B
 - b) Dos rendimentos de categoria F
 - c) Dos rendimentos de categoria G
- Dos juros indemnizatórios

Examinar-se-ão assim essas questões:

— DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DO ACTO TRIBUTÁRIO

12. Invoca o Requerente que as liquidações impugnadas não vêm acompanhadas de qualquer fundamentação de facto, nem da indicação de quaisquer normas jurídicas que impliquem ou permitam a liquidação adicional.

Conforme dispõe o artigo 77º, nº 1, da Lei Geral Tributária: *“A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”*.

Referindo o nº 2 do mesmo artigo: *“A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”*

Refere, a este respeito, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Março de 2014, proc. nº 01674/13:

“E, como é consensual na jurisprudência, as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido: o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de destinatário normal - o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo do seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.”

Refere igualmente o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Junho de 2009, proc. nº 0246/09:

“Está em causa nos autos um acto de liquidação (adicional) de IRS, acto final de um procedimento administrativo tributário tendente a determinar o montante de IRS a pagar pelos contribuintes no exercício de 2000, para o qual a lei não exige senão a observância dos requisitos gerais de fundamentação constantes dos citados números 1 e 2 do artigo 77.º da LGT e que é cumprido pela Administração fiscal de forma “padronizada” e “informatizada”, atenta a natureza de “processo de massa” da liquidação anual deste imposto (cfr. J.L. Saldanha Sanches/João Taborda da Gama, «Audição-Participação-Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária», in Homenagem José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, 2006, pp. 290/297 e J.L. Saldanha Sanches, A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, Lisboa, 1995, pp. 189/202).

(...)

Não obstante o alegado “tecnicismo” das questões fiscais e a sua “inacessibilidade” para o declaratório normal” (cfr. o n.º 5 das alegações de recurso, a fls. 79 dos autos), tais circunstâncias não impediram os ora recorrentes de fazer valer as suas razões pela via que consideraram adequada, pois que, como nota a sentença recorrida (a fls. 43, verso, dos autos) já depois de recebida a liquidação objecto do presente recurso, os ora recorrentes interpuseram recurso hierárquico do indeferimento parcial da reclamação em que foi convertida a segunda declaração de substituição que entregaram e onde se insurgem contra o tratamento fiscal das mais-valias obtidas. Não pode, pois, dizer-se que da fundamentação da liquidação impugnada tenha resultado prejuízo para a sua defesa, cumprindo-se assim uma das finalidades primaciais do dever de fundamentação. Diga-se finalmente que, se a fundamentação do acto que lhes foi facultada, não lhes permitia ultrapassar dúvidas que tivessem quanto às razões fundamentantes da liquidação, pois que o conteúdo do acto não lhes era acessível, poderiam procurar esclarecê-las utilizando a faculdade que lhes confere o n.º 1 do artigo 37.º do CPPT, solicitando à Administração tributária fundamentação menos sintetizada do que aquela que lhes foi comunicada com a liquidação.”

Veja-se ainda o disposto no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25 de Janeiro de 2011, Proc. Nº 04410/10: “(...) o acto tributário, como salienta José Carlos Vieira de

Andrade no seu «O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos», págs. 153-155, tem de ser sustentado por um mínimo suficiente da fundamentação expressa, ainda que operada por forma massiva e sendo produto de um poder legalmente vinculado, aspectos estes que só poderão ser valorados dentro do grau de exigibilidade da declaração de fundamentação, quer porque a massividade intui maior possibilidade de entendimento dos destinatários, quer porque a vinculação dispensa a enunciação da motivação do agente que decorrerá imediatamente da mera descrição dos factos-supostos do acto. Daí a necessidade de que o acto resulte de uma comunicação clara- i. é, não indistinta, confusa, dubitativa, obscura ou ambígua-, congruente- i. é, que se traduza num processo lógico coerente e sensato, justificativo e com aptidão pôr si para sustentar o acto, dos factos e razões de direito-tudo apreensível pelo discurso justificativo e sem que esteja dispensada uma certa análise ou interpretação dele.”

Igualmente refere o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 24 de Janeiro de 2020, Proc. N.º 267/07.3BEALM:

“Importa recordar que a fundamentação dos actos tributários deve ser expressa através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão, neste caso, parte integrante do respectivo acto tributário, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto (cfr. v.g. art. 77.º LGT e art. 124.º e art. 125.º do CPA) (...)”

Verifica-se que, no caso em concreto, o requerente foi objecto de um procedimento inspectivo interno, cujo relatório de inspecção tributária foi notificado ao requerente.

Verifica-se também que, tanto no âmbito da reclamação graciosa, como dos presentes autos, o requerente demonstrou ter compreendido, de forma integral, os motivos apresentados pela Autoridade Tributária para ter efectuado liquidações adicionais de IRS, em 2014 e 2015.

Motivos esses que, em todo o caso, constam, de forma bastante clara, do relatório de inspecção efectuado pela Autoridade Tributária, bem como não se verifica qualquer obscuridade nas

declarações adicionais de IRS, efectuadas nos termos decorrentes das conclusões do relatório de inspecção.

Por outro lado, foi ainda o requerente notificado do projecto de decisão da reclamação graciosa, em que a Autoridade Tributária fundamentou, de forma expressa, a decisão tomada.

Sendo que, em todo o caso, e como tem entendido a jurisprudência, as liquidações de IRS, uma vez que constituem um dos tipos de acto designados como “actos-massa”, é admissível, relativamente às mesmas, uma menor exigência formal.

Não se verifica, portanto, que estejamos perante uma situação de falta de fundamentação do acto tributário.

Por outro lado, conforme dispõe o artigo 37º, nº 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário: *“Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”*.

Não recorreu, contudo, o Requerente, à faculdade prevista neste artigo, sendo que, como referido *supra*, resulta dos presentes autos e da reclamação graciosa apresentada por este, a plena compreensão dos motivos que levaram à notificação das liquidações adicionais de IRS.

Como tal, improcede a posição do requerente nesta parte, considerando-se que o acto tributário se encontra devidamente fundamentado.

DA ILEGALIDADE DAS DECLARAÇÕES ADICIONAIS DE IRS RELATIVAS AOS ANOS DE 2014 E 2015

A) DOS RENDIMENTOS DE CATEGORIA B

12. No presente caso, estamos perante rendimentos da categoria B decorrentes da exploração comercial do estabelecimento “Farmácia ...”.

Sucedo que a gestão do referido estabelecimento não é feita pelo cabeça-de-casal, mas pela herdeira C..., que recusou a entrega da quota-parte dos restantes herdeiros ao cabeça-de-casal ou a qualquer um dos restantes herdeiros, o que deu origem à acção judicial referida em 9.22. dos factos provados.

Ora vejamos.

Nos termos do artigo 3º, nº 1, do Código do IRS (na redacção vigente à data dos factos), “*Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:*

a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;

b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades mencionadas na alínea anterior;

c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.”

Conforme dispõe o nº 6 do mesmo artigo:

“Os rendimentos referidos neste artigo ficam sujeitos a tributação desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC, sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade. (sublinhados nossos).

Referindo o artigo 18º do Código do IRC (na redacção vigente à data dos factos):

“Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados,

independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.”

Conforme dispõe o artigo 64º do Código do IRS:

“Ocorrendo o falecimento de qualquer pessoa, os rendimentos relativos aos bens transmitidos e correspondentes ao período posterior à data do óbito são considerados, a partir de então, nos englobamentos a efectuar em nome das pessoas que os passaram a auferir, procedendo-se, na falta de partilha até ao fim do ano a que os rendimentos respeitam, à sua imputação aos sucessores e ao cônjuge sobrevivente, segundo a sua quota ideal nos referidos bens.”

Ao contrário do que pretende o Requerente, a doutrina constante do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2/12/2015, proferido no processo 0365/14, bem como a doutrina constante do Acórdão Arbitral do CAAD nº 36/2017-T não são aplicáveis ao caso em concreto, uma vez que respeitam a rendimentos prediais.

E, nos termos do artigo 8º, nº 1, do Código do IRS (na redacção vigente à data dos factos), *“Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares, quando estes não optarem pela sua tributação no âmbito da categoria B.”* (sublinhados nossos).

Sendo que, no caso dos rendimentos de categoria B, conforme referido *supra*, o momento relevante para efeitos de sujeição a tributação é o da emissão da factura, e não o do recebimento dos rendimentos.

Referiu, no entanto, o requerente, em sede de alegações escritas, que a gestão do estabelecimento está a ser efectuada pela herdeira B..., existindo um litígio em curso relativamente aos rendimentos auferidos pelo estabelecimento, em que são partes os restantes herdeiros, como Autores, e a referida herdeira, como Ré.

Sustentando por isso que segundo o artigo 62º do Código do IRS só estaria obrigado a fazer o englobamento dos rendimentos depois de transitada em julgado a decisão.

Refere efectivamente o art. 62º do CIRS (na redacção vigente à data dos factos): *“Se a determinação do titular ou do valor de quaisquer rendimentos depender de decisão judicial, o*

englobamento só se faz depois de transitada em julgado a decisão, e opera-se na declaração de rendimentos do ano em que transite, nos termos do artigo 74.º”.

No entanto, analisando a petição inicial junta com a reclamação graciosa, não se verifica que essa acção indicie qualquer litígio quando à determinação do titular ou do valor dos rendimentos, uma vez que na mesma os restantes herdeiros de B... vêm exigir à herdeira C... precisamente a entrega da sua quota parte nos rendimentos gerados pelo estabelecimento “Farmácia ...”, de que se assumem titulares, sendo o litígio relativo apenas à entrega dos rendimentos que pertencem aos restantes herdeiros. Nestes termos, não estão preenchidos os pressupostos de aplicação do art. 62º CIRS pelo que a imputação dos rendimentos aos herdeiros tem que ser efectuada nos termos legais, cabendo a estes reclamar judicialmente a sua entrega por parte do outro herdeiro, como de facto o fizeram.

Não há, por isso, razão para censurar as liquidações adicionais de IRS em relação aos rendimentos da categoria B.

B) DOS RENDIMENTOS DE CATEGORIA F

13. No que se reporta aos rendimentos de categoria F, refere o artigo 8º, nº 1, do Código do IRS (na redacção vigente à data dos factos), *“Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares, quando estes não optarem pela sua tributação no âmbito da categoria B.”*

Relativamente aos rendimentos relativos aos imóveis com os códigos 011204 (R/C Dto. e R/C Esq.) e 011708, refere o requerente que, no primeiro caso, os arrendatários das fracções autónomas não pagaram as rendas devidas, acabando por sair, e que, no segundo caso, a empresa arrendatária depositou as rendas numa conta a que o cabeça-de-casal não tinha acesso.

Contudo, não foi feita qualquer prova desses factos.

Por outro lado, e conforme resulta do fato provado nº 12, 1/6 dos rendimentos de categoria F apurados pela Autoridade Tributária foram declarados pelo cabeça-de-casal.

Como tal, terá de se assumir que o cabeça-de-casal recebeu os valores relativos às rendas.

Nos termos do artigo 75º, nº 1 da LGT, *“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”*.

Sendo que a Autoridade Tributária verificou, igualmente, em sede de inspecção, que tais rendimentos foram recebidos ou obtidos em contas bancárias em nome de B..., autora da herança.

E, conforme dispõe o artigo 76º, nº 1, da LGT, *“As informações prestadas pela inspecção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei”*.

Como tal, não se verifica a existência de qualquer erro ou ilegalidade na actuação da Autoridade Tributária, nesta parte.

Quanto aos rendimentos prediais relativos ao imóvel com o código 010209, invoca o Requerente que, uma vez que é comproprietário de uma quota de ½ do referido imóvel, sendo a herança indivisa comproprietária também de ½, apenas teria a declarar metade do valor que recebeu.

Verifica-se que, antes de mais, de acordo com as declarações do cabeça-de-casal e as informações constantes do relatório de inspecção, que a herança indivisa terá recebido apenas o montante de rendas de € 4.500,00 (sendo € 1.125,00 de retenção na fonte).

Verifica-se ainda que o arrendatário pagou ao requerente o total de € 8.400,00 (sendo € 2.100,00 de retenção na fonte) e que o ora requerente passou os recibos relativamente a tais rendas.

Resulta, portanto, da prova documental que o requerente recebeu os valores mencionados pela Autoridade Tributária.

O facto de o requerente ser titular de apenas ½ do imóvel não é impeditivo de que este chegue a algum acordo com a comproprietária da quota restante (*in casu*, a herança indivisa), no sentido

de receber uma maior percentagem das rendas (por exemplo, caso tenha despendido um montante mais elevado em despesas com o imóvel, ou outra situação similar).

E, como tal, não se poderá imputar à herança indivisa rendas que esta não recebeu, mas que foram recebidas pelo requerente.

Não existindo prova junta aos autos que indique que, apesar de o requerente ter emitido os recibos e o arrendatário lhe ter pagado tais valores, terá entregado alguma parte desses valores à herança indivisa.

Não podendo ser imputado à herança indivisa valores de rendas que esta não recebeu.

Sendo igualmente aplicável o disposto nos artigos 75º, nº 1, e 76º, nº 1, da Lei Geral Tributária, e como tal, considera-se que a actuação da Autoridade Tributária é isenta de qualquer censura.

C) DOS RENDIMENTOS DE CATEGORIA G

14. Conforme resulta dos factos provados nºs 23 e 25, a falecida B... era titular de acções do E... Nominativas no valor de € 6.636,36, de 85 títulos de valor mobiliário, no valor global de € 55.250,00, e de 29.166 acções nominativas do D..., no valor de € 92.747,88.

Em 2014, ambos os Bancos concederam à herança indivisa direitos de subscrição de novas acções, ou seja uma prioridade que é concedida à herança indivisa, na qualidade de accionista, em participar no aumento de capital, o que significa, essencialmente, que a herança teria a vantagem de adquirir mais acções a um preço pré-estabelecido, que seria inferior ao valor das acções adquiridas por quem à data não fosse accionista.

Tendo a herança procedido à venda dos direitos de subscrição que recebeu, ou seja, da referida vantagem.

As acções de que a falecida B... era titular mantiveram-se, contudo, no património da herança.

Invoca o requerente que deverá ser aplicado o disposto no artigo 45º, nº 1, alínea b), do Código do IRS, que refere o seguinte:

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

(...)

b) O valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido.”

Considerando ainda o requerente que o valor que serviria de base à liquidação de imposto, se este fosse devido, seria o valor equivalente ao valor das acções.

Ora, não poderemos sufragar esta posição.

Antes de mais, terá de se considerar que os direitos de subscrição surgiram na esfera patrimonial da herança vários anos após o falecimento de B... .

Por outro lado, as acções de que a falecida era titular não foram vendidas, mantendo a herança indivisa tal património.

Pelo que os direitos de subscrição de novas acções (embora consubstanciem uma vantagem em termos de preferência e de menor preço) não poderão valer o mesmo de que as acções já adquiridas.

Invocando a Autoridade Tributária, por outro lado, que deverá ser aplicável o disposto no artigo 48º, alínea a) do Código do IRS, que refere:

“No caso da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, o valor de aquisição, quando esta haja sido efetuada a título oneroso, é o seguinte:

a) Tratando-se de partes sociais, warrants autónomos, certificados referidos na alínea g) do n.º 1 do artigo 10.º ou de outros valores mobiliários cotados em mercado regulamentado, o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o da menor cotação verificada nos dois anos anteriores à data da alienação, se outro menos elevado não for declarado”

Considerando a Autoridade Tributária que o valor destes direitos de subscrição é 0, por ser esse o valor indicado pelos Bancos emitentes.

Ora, a aquisição destes direitos de subscrição não é propriamente uma aquisição a título gratuito, uma vez que decorre da prévia aquisição de acções, sendo que, contudo, a aquisição

dos direitos de subscrição *per si* não teve propriamente um custo para a adquirente herança indivisa.

Por outro lado, é possível a venda dos referidos direitos de subscrição, de forma independente das acções, que se mantiveram na esfera patrimonial da herança.

Ora, embora nos pareça indiscutível que os direitos de subscrição terão um determinado valor (pela vantagem que auferem), sendo certo que a herança indivisa teve lucros com a sua venda, o certo é que o requerente não apresentou qualquer prova, documental ou outra, que permitisse considerar qual será esse valor e em que termos é que este é superior ao valor 0 verificado pela Autoridade Tributária e em consonância com o indicado pelos emitentes dos referidos direitos.

Sendo que, conforme já se referiu, não se considera que o valor dos direitos de subscrição (que não são acções) possa ser equivalente ao valor das acções que se mantém na esfera patrimonial.

Como tal, não se considera que exista qualquer ilegalidade na tributação destes rendimentos.

- DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

15. Conforme dispõe o artigo 43º, nº 1 da Lei Geral Tributária “*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.*”

Nos termos do artigo 24º, nº 5 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT): “*É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*”

Para que a Autoridade Tributária seja condenada no pagamento de juros, é necessário, antes de mais, averiguar se existiu erro dos serviços, que permita responsabilizar a mesma pelo pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

Ora, uma vez que se considerou que a actuação da Autoridade Tributária está correcta e justificada nas liquidações adicionais que efectuou, não se considera que haja lugar a quaisquer juros indemnizatórios.

V – Decisão

Nestes termos, julgam-se improcedentes os pedidos de anulação da decisão da reclamação graciosa e de declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IRS n.ºs 2018 ... e 2019 ... (referentes aos anos de 2014 e 2015), absolvendo-se a Autoridade Tributária dos pedidos de restituição do imposto pago e de juros indemnizatórios.

Fixa-se ao processo o valor de € 9.368,00 (valor indicado e não contestado) e o valor da correspondente taxa de arbitragem em € 918,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, condenando-se o Requerente nas custas do processo.

Lisboa, 28 de Agosto de 2020

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)