

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 4/2021-T

Tema: IRS – artigo 51.º al. a) IRS – Mais-Valias – Indemnização para efeitos de cálculo do valor de aquisição.

SUMARIO

Nos termos do artigo 51.º alínea a) do CIRS, a indemnização paga pela compensação das rendas pagas pelo cedente de contratos de leasing é considerada como um encargo para efeitos de determinação do valor de aquisição dos rendimentos da categoria G, em concreto mais-valias.

Decisão Arbitral

I - RELATÓRIO

A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: A..., residente ..., n.º ..., ..., Lisboa, contribuinte fiscal português número ..., doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT.

O Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 05-01-2021, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, notificada a Autoridade Tributária em 05-01-2021.

O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, a Dra. Rita Guerra Alves, aceite por esta, nos termos legalmente previstos.

Em 03-05-2021, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 03-05-2021, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

A AT em 23-03-2021, dentro do prazo previsto no artigo 13.º do RJAR, procedeu à revogação parcial do ato tributário, em concreto *“o valor de aquisição vigente, respeitante à mais-valia controvertida, deverá ser adicionado o montante de 26.167,94€, resultante da consideração do valor das rendas pagas pelo autor, no âmbito do contrato de locação financeira. No mais, o pedido não deverá obter provimento.”*

Em 06-04-2021, o Requerente, veio informar aos autos que pretende a manutenção do pedido arbitral quanto a parte da liquidação que não foi sujeita a revogação.

Por despacho de 04-07-2021, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, e em sintonia com o previsto no artigo 113.º do CPPT, subsidiariamente aplicável, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, foi dispensada a apresentação de alegações.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

B – PEDIDO

1. O ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, 2019..., relativo ao ano de 2016, que fixou um imposto a pagar de €14.461,59 (quatorze mil quatrocentos e sessenta e um euros e cinquenta e nove cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, o seguinte:

3. Os atos com interesse para decisão, subsumem-se à não aceitação do valor de aquisição declarado pelo Requerente, onde se inclui as rendas pagas durante a vigência do contrato e a não aceitação, como custo fiscalmente aceite, o valor da indemnização paga decorrente da cedência do locado e da posição contratual.

4. Alega, que os valores pagos pelo Requerente a título de preço pago pela aquisição e as despesas e encargos suportados, designadamente: indemnização de 161.332,06€ correspondente à compensação pelas rendas pagas e cedência contratual, o valor de 26.167,94€ referente as rendas pagas ao B... até ao termo do contrato e o valor de 7.999,00€ referente ao serviço de intermediação imobiliária, deveriam ser aceites com um custo fiscal.

5. Defende que o valor de aquisição é de 207.520,04€, correspondente à soma dos valores das rendas pagas durante a vigência do contrato (26.167,94€), o valor residual pago pela opção de compra no termo do contrato (20.026,74€) e a indemnização pela compensação das rendas pagas pelo cedente e transferência da posição contratual de (161.332,06€).

6. Mais sustenta, que não sabe como foi calculado pela AT o imposto de IRS de 2016, isso porque tendo existindo mais-valias imobiliárias de que resultou o valor da liquidação que se contesta, não se comprova se o valor da liquidação atendeu a tributação de 50% das supostas mais-valias conforme decorre da lei.

D - DA RESPOSTA DA REQUERIDA

7. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
8. À quantia de € 161 332,06, que o Requerente refere ter pago a título de indemnização, pela transmissão da posição contratual de locatário, a Autoridade Tributária e Aduaneira entende não lhe assistir razão.
9. Defende que perante a argumentação do Requerente, relativamente ao pagamento de uma indemnização, infere-se que o negócio jurídico de cedência da posição contratual, teria consubstanciado um prejuízo para o credor daquela relação contratual.
10. Mais refere que no presente caso, os reflexos práticos desta asserção, redundam, tanto na transmissão da posição do cedente, no contrato inicial, para o cessionário, como, e sobretudo na adstrição deste último aos vínculos obrigacionais que impendiam sobre o cedente.
11. Sendo que o Requerente, tão pouca alega e ainda menos demonstra, qualquer dano da cedência ocorrida.
12. Acrescendo que permanece por demonstrar o que gerou um qualquer ilícito envolvendo as partes, que consubstancie uma violação de direitos de terceiros, de uma disposição legal destinada a acautelar interesses alheios ou do incumprimento contratual em causa, tanto mais contrariado pela aquiescência de todas as partes envolvidas, na cedência da posição contratual.
13. Alega, que o ora, o Requerente, não demonstra a eventual ilicitude e dano, decorrente da celebração do contrato entre cedente e cessionário, bem como demais requisitos associados à responsabilidade civil, considerando-se, assim, que os montantes disponibilizados ao cessionário, não reúnem os pressupostos subjacentes à obrigação de indemnização.
14. Aliás, estipula o artigo 51º, nº 1, alínea a) que, para a determinação das mais valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acresce, a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, não conseguindo o Requerente provar, nem que se tratou de uma indemnização, nem que esta tivesse sido paga, pois não foi junto qualquer prova de meio de pagamento ou mesmo que a outorgante que recebeu a quantia a declarou fiscalmente.
15. Pelo que a situação ora em análise não é enquadrável no artigo 51, nº 1, alínea a) do

CIRS, porquanto perante a documentação junta, nem se comprovou tratar de uma indemnização, nem que esta foi “paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens”.

16. Termina a Requerida defendendo que deve a presente ação arbitral ser julgada improcedente, por não provada, mantendo-se na ordem jurídica o ato impugnado, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

17. Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar a matéria de facto relevante, baseada nos factos que não mereceram impugnação e na prova documental constante dos autos.

18. O Requerente adquiriu em 3 de outubro de 2007, o imóvel com o artigo n.º...– DF, Freguesia ..., sítio na rua ..., n.º ... – ..., Lisboa, ao B... no seguimento de um contrato de leasing existente sobre o mesmo imóvel.

19. O Requerente em 9 de Fevereiro de 2017, procedeu a assinatura do contrato da cessão da posição contratual do imóvel a seu favor conforme reconhecimento presencial das assinaturas, datado de 22 de Janeiro de 20217, entre o B... na qualidade de 1º Outorgante, a empresa C... Lda, na qualidade de 2º Outorgante, e o Requerente na qualidade de 3º outorgante e Locatário, no qual esta cedeu a sua posição o Requerente.

20. O Requerente em 9 de Fevereiro de 2017 celebrou com a empresa C... Lda um acordo contratual, com o seguinte teor:

Celebram o presente contrato, contendo cinco considerandos e duas cláusulas ;

Considerando que nesta data foi celebrado entre os outorgante e o Banco B...
, um contrato cessão da posição contratual referente a um Contrato de
Locação Financeira Imobiliária pelo qual a D... , SA, sociedade alterada na
sua denominação para E... , SA e esta sociedade incorporada por fusão no
Banco B... , SA, locou ao 1º Outorgante, a Fracção autónoma designada
pelas letras "DF", que corresponde ao Escritório n.º . , no . , no Bloco, Lote A, com
entrada pela Rua . , n.º do prédio urbano constituído em regime de
propriedade horizontal sito na . , n.ºs . , e ; Rua
, n.ºs e e Rua . , n.ºs € , Freguesia
, em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º da referida
freguesia e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º , da
dita freguesia.

Para o referido prédio foi emitido pela Câmara Municipal de Lisboa, a licença de Utilização
n.º de 06/09/1996.

Considerando que o Segundo outorgante assumiu a posição contratual do Primeiro outorgante no referido contrato de locação financeira;

Considerando que ficou salvaguardado no referido contrato que não é devida qualquer contrapartida pela cessão, designadamente a ser paga pela entidade bancária;

Considerando que o Primeiro outorgante pagou ao longo do contrato de locação financeira várias rendas ;

As partes acordam subordinar entre si a cessão operada á observância das seguintes cláusulas :

1º A título de indemnização pela entrega ao Segundo outorgante do locado objecto da cessão de posição contratual e no estado em que se encontra e designadamente em face dos montantes dispendidos pelo Primeiro em rendas no decurso da vigência do contrato, o Segundo outorgante paga nesta data ao Primeiro o montante de 161.332,06 € (Cento e sessenta e um mil trezentos e trinta e dois euros e seis cêntimos) de que o Primeiro outorgante dá quitação.

2º - Todos os direitos e deveres decorrentes da cessão da posição contratual estão expressamente estipulados no contrato de cessão celebrado entre os aqui outorgantes e o banco B... e cuja cópia se encontra em anexo ao presente contrato.

21. O Requerente procedeu a alienação desse imóvel por meio de escritura publica em 3 de setembro de 2016.
22. O Requerente foi notificado pela AT para apresentar documentação para clarificar a veracidade dos valores inseridos na sua declaração de IRS de 2016, designadamente no seu Modelo-G, decorrente da existência de uma alegada divergência de valores na aquisição de um imóvel ocorrida em 3 de outubro de 2007, mediante cessão da posição contratual num contrato de leasing imobiliário e sua posterior alienação em 3 de setembro de 2016.
23. O Requerente, procedeu ao pagamento dos seguintes valores: 161.332,06€ correspondente a compensação pelas rendas pagas e cedência contratual 26.167,94€ referente as rendas pagas ao B... até ao termo do contrato 20.026,74€ referente ao valor residual pago

pela opção de compra no termo do contrato, e 12.304,00€ de despesas das quais 7.999,00€ referente ao serviço de intermediação imobiliária.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

24. Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G - QUESTÕES DECIDENDAS

25. Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentados, constituem questões centrais a dirimir:

- i. A declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, n.º 2019..., relativo ao ano de 2016, que fixou um imposto a pagar de €14.461,59 (quatorze mil quatrocentos e sessenta e um euros e cinquenta e nove cêntimos).
- ii. Condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

H - MATÉRIA DE DIREITO

26. A questão decidenda, perante a factualidade dada como provada e as normas legais em vigor à data dos factos, consiste em determinar, para efeitos do regime das mais valias, se indemnização pela compensação das rendas pagas pelo cedente e transferência da posição contratual é aceite para efeitos de calculo do valor de aquisição.

27. O Requerente em suma alega, que o valor de aquisição que deveria ser considerado é de 207.520,04€, correspondente, a soma dos valores das rendas pagas durante a vigência do contrato (26.167,94€), o valor residual pago pela opção de compra no termo do contrato (20.026,74€) e a indemnização pela compensação das rendas pagas pelo cedente e transferência da posição contratual de (161.332,06€).

28. A AT, contra-alega, que o Requerente, não demonstra a eventual ilicitude e dano, decorrente da celebração do contrato entre cedente e cessionário, bem como demais requisitos associados à responsabilidade civil, considerando-se, assim, que os montantes disponibilizados

ao cessionário, não reúnem os pressupostos subjacentes à obrigação de indemnização, pelo que a situação ora em análise não é enquadrável no artigo 51, n.º 1, alínea a) do CIRS.

29. Em suma e atendo, ao já exposto, a AT revogou parcialmente o ato, tendo aceite o valor das rendas pagas durante a vigência do contrato no valor de 26.167,94€, igualmente foi aceite que o valor residual pago pela opção de compra no termo do contrato (20.026,74€), ambos como parte integrante do valor de aquisição, ficando assim por apreciar se indemnização pela compensação das rendas pagas pelo cedente e transferência da posição contratual de 161.332,06€ deve ser considerado para efeitos de composição do valor de aquisição.

30. A apreciação do thema decidendum deve principiar pela análise do quadro jurídico da tributação das mais-valias em sede de IRS, para o que se impõe convocar as seguintes normas do Código do IRS, com a redação à data dos factos e nos segmentos a que aqui importa atentar:

31. O artigo 10.º do Código do IRS, na redação em vigor à data dos factos, dispunha nos seguintes termos:

1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

4 - O ganho sujeito a IRS é constituído:

a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;

32. Por seu turno, o artigo 46.º estabelece quanto ao valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis:

1 - No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT).

33. Quanto as despesas e encargos, encontra-se previsto no Artigo 51.º, que determina:

Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º;

34. Perante a legislação exposta, compete ao tribunal, decidir se a indemnização paga pelo Requerente pela compensação das rendas pagas pelo cedente e transferência da posição contratual no valor de 161.332,06€, se insere no conceito da *indemnização renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens*, prevista no artigo 51.º alínea a).

35. Perante factualidade provada, encontra-se provado que o Requerente em 9 de Fevereiro de 2007 celebrou com a empresa C... Lda um acordo contratual, no qual entregou a título de indemnização a esta pela cessão da posição contratual (conforme contrato celebrado na mesma data com o Banco B...), face aos montantes despendidos pela C... no decurso da vigência do contrato de leasing com o Banco B..., o valor de 161.332,06€.

36. Vejamos o entendimento da jurisprudência, quanto a interpretação a conferir ao artigo 51.º, diz-nos o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14.04.2015, proferido no processo n.º 06824/13, assim sumariado: «1. Artigo 51.º, n.º 1, al. a) do CIRS – as despesas suportadas pelo sujeito passivo que podem ser deduzidas ao valor de aquisição do imóvel para efeitos de mais-valias. 2. No critério legal, só as despesas inerentes são necessárias, pelo que só elas são relevantes. Tal critério contém uma ideia de inseparabilidade, uma relação intrínseca – que não meramente extrínseca – com a alienação: para ser considerada relevantes, a despesa há-de sê-lo pela sua posição relativamente à alienação, há-de, em suma, ser dela indissociável. A despesa há-de ser integrante da própria alienação. Não se vê, efectivamente, que outro sentido se possa atribuir à expressão “inerentes à alienação”. Não basta, pois, que

as despesas sejam conexas à obtenção do rendimento, é necessário que elas dele sejam indissociáveis.»

37. É assim entendimento que são aceites as despesas necessárias e inseparáveis que o sujeito passivo teve de incorrer para a aquisição do imóvel.

38. Ora, no caso em apreço, resulta da análise da indemnização paga pelo Requerente em 9 de Fevereiro de 2007, que a mesma insere-se no conceito legislativa supra referida do artigo 51.º aliena a), em concreto, “*indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens*”, pelo que concorre para efeitos do calculo do valor de aquisição.

39. Numa análise objetiva dos factos e da realidade que envolveu este negocio e a aquisição do imóvel como resultado do contrato de cedência e do contrato de leasing, e pela própria natureza dos contratos de leasing, os encargos suportado pelo Requerente necessários para a aquisição do imóvel em questão tem necessariamente de incluir a indemnização pelas rendas já liquidadas, alias, se fosse entendido como não necessário para a sua concretização, significaria que o Requerente adquiriu o imóvel apenas pelo valor residual e pelas rendas remanescente, o que não corresponderia a realidade.

40. E seguindo a linha jurisprudencial, os montantes pagos pelo Requerente, inseriam-se igualmente no conceito de despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, tal como previsto no artigo 51.º alínea a) do CIRS.

41. Em face do exposto, o facto de a liquidação de IRS de 2019 referente ao ano de 2016, não aceitar para efeitos de determinação o valor de aquisição a indemnização pela compensação das rendas pagas pelo cedente e transferência da posição contratual, constitui uma clara violação do artigo 51.º, alínea a), do CIRS, entende o Tribunal ser de proceder a pretensão do Requerente, concluindo pela ilegalidade do ato de liquidação e juros compensatórios, por enfermarem de vício de violação da lei por erro sobre os pressupostos de Direito.

I - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

42. O Requerente pede, ainda, que a Requerida seja condenada a restituir-lhe o imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, fixados nos termos do artigo 43.º da LGT.

43. Este preceito, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, refere “*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.*”

44. Considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, segundo jurisprudência uniforme do STA, sempre que se verificar a procedência da reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação (no mesmo sentido, a decisão no processo arbitral n.º 218/2013-T).

45. Deste modo, reconhece-se o direito do Requerente a juros indemnizatórios à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT; artigo 61.º, n.ºs 2 a 5 do CPPT; artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, desde a data do pagamento indevido do imposto e juros compensatórios (20-12-2016) até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

J - DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado pelo Requerente de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2019..., relativo ao ano de 2016, que fixou um imposto a pagar de €14.461,59 (quatorze mil quatrocentos e sessenta e um euros e cinquenta e nove cêntimos).
- b) Condenar a Requerida a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário impugnado e objeto desta Decisão Arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito.

- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios contados, à taxa legal em vigor, sobre a quantia indevidamente paga, desde a data do pagamento até efetivo e integral pagamento, tudo conforme o disposto n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT

L. VALOR DO PROCESSO, CUSTAS

Fixa-se o valor do processo em €14.461,59 (quatorze mil quatrocentos e sessenta e um euros e cinquenta e nove cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 918,00€ (novecentos e dezoito euros), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, n.º 1, al. a) do art.º 5.º do RCPT, n.º 1, al. a) do 97.º-A, do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Julho de 2021.

A Árbitra

Rita Guerra Alves