

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 455/2021-T

Tema: IRS - Impugnação pauliana; venda coerciva de imóvel; tributação da mais-valia.

SUMÁRIO:

I. A procedência de uma impugnação pauliana não anula a doação que dela é objecto nem faz regressar o bem doado ao património dos doadores, mas tão somente tem como efeito a constituição do direito do credor daqueles executar o imóvel no património do donatário.

II. A venda coerciva de um imóvel constitui, para efeitos tributários, uma alienação onerosa, ainda que o produto da venda (e, portanto, do incremento patrimonial) seja entregue, por decisão judicial, a um terceiro.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A - Geral

1.1. A..., contribuinte fiscal número..., residente na..., n.º ... –..., ...-... Póvoa de Santo Adrião (de ora em diante designado “Requerente”), apresentou no dia 21.07.2021 um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite,

1.

visando, em termos mediatos, a declaração de ilegalidade e anulação do acto de liquidação de Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”), referente ao ano de 2019, n.º 2020 ..., no valor de 7.858,41 €, e da nota de Demonstração e Acerto de Contas n.º 2020 ... de IRS e de juros compensatórios, no montante global de € 7.798,85 (sete mil setecentos e noventa e oito euros e oitenta e cinco cêntimos).

- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (de ora em diante, “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro o signatário, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.
- 1.3. Por despacho de 05.08.2021, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação das Senhoras Dra. B... e Dra. C... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído a 28.09.2021.
- 1.5. No mesmo dia 28.09.2021 foi notificado o dirigente máximo dos serviços da Requerida para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo que pudesse existir e, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.6. No dia 26.10.2021 a Requerida apresentou a sua resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

B – Posição do Requerente

- 1.7. Por escritura pública de doação, outorgada no Cartório Notarial de D..., em 28 de Agosto de 2014, o Requerente adquiriu o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo..., da freguesia da ..., sendo doadores os seus pais, E... e F... .
- 1.8. À doação foi atribuída pelas Partes o valor de € 105.100,00 (cento e cinco mil e cem euros).
- 1.9. No dia 02.09.2014, o G..., S.A. instaurou uma acção executiva contra a sociedade H..., Lda., e contra os seus sócios-gerentes E... e F..., ou seja, os pais do Requerente.
- 1.10. O Requerente não constava no título executivo, uma livrança subscrita por aquela sociedade e avalizada pelos seus sócios-gerentes, nem nunca ocupou, na dita acção executiva, a posição de executado.
- 1.11. O exequente G..., S.A., por ter detectado ter havido uma doação do imóvel pertencente aos devedores e executados ao Requerente, instaurou contra todos eles, doadores e donatário, acção de impugnação pauliana.
- 1.12. A acção de impugnação pauliana foi julgada procedente e em 06.02.2019, o G... S.A. deduziu incidente de intervenção provocada contra o Requerente, pretensão que foi deferida pelo tribunal.
- 1.13. O imóvel em causa foi objecto de venda judicial, através de leilão electrónico, ocorrido no dia 20.11.2019, pelo valor de € 160.000,00 (cento e sessenta mil euros), tendo sido emitido no dia 11.12.2019 o respectivo título de transmissão.

-
- 1.14. De acordo com a nota de liquidação discriminativa, elaborada pela Agente de Execução, o valor da execução ascendia a € 237.277,67 (duzentos e trinta e sete mil, duzentos e setenta e sete euros e sessenta e sete cêntimos).
- 1.15. A totalidade do produto da venda judicial foi imputado na quantia exequenda, que foi reduzida para € 61.745,75 (sessenta e um mil setecentos e quarenta e cinco euros e setenta e cinco cêntimos), como decorre da referida nota de liquidação discriminativa.
- 1.16. Com a venda judicial do imóvel, o credor amortizou parcialmente o seu crédito, como se aquele bem nunca tivesse saído da titularidade dos devedores E... e F... .
- 1.17. Pelo que o produto da venda judicial do imóvel, propriedade do Requerente, não reverteu para a sua esfera jurídica, a título de incremento patrimonial, nem o beneficiou economicamente, porque não se destinou a liquidar qualquer dívida de que ele fosse devedor.
- 1.18. Só poderão ser sujeitos passivo de IRS, por rendimentos da categoria G, aqueles que beneficiam do acréscimo patrimonial, correspondente à diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição: os executados e não o Requerente.
- 1.19. Não se deu na esfera jurídica do Requerente o facto tributário, correspondente ao acréscimo patrimonial, dado que o bem que lhe foi doado foi vendido judicialmente, tendo o preço revertido integralmente para o exequente, para satisfação de uma relação obrigacional relativamente à qual o Requerente ocupava a posição de terceiro.
- 1.20. O Requerente não pode ficar sujeito a IRS relativamente a rendimentos da categoria G que não obteve e de que não beneficiou.

C – Posição da Requerida

- 1.21. O Requerente foi parte na acção de impugnação pauliana e foi na qualidade de executado que interveio no processo executivo.
- 1.22. No caso em apreço, estamos perante a transmissão onerosa coerciva de um imóvel, propriedade do Requerente, o que configura, para efeitos fiscais, uma transmissão onerosa de imóvel.
- 1.23. A procedência da impugnação pauliana não anulou a doação nem fez regressar o bem doado ao património dos doadores/executados, mas tão somente teve como efeito a constituição do direito do credor/exequente (o G...) de executar o imóvel no património do obrigado à restituição/adquirente (ou seja, o Requerente).

D – Conclusão do Relatório e Saneamento

- 1.24. O tribunal arbitral dispensa a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), por entender que as Partes carregaram para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, afigurando-se desnecessária a inquirição de testemunhas, porquanto não há qualquer dissídio entre as Partes quanto à matéria de facto.
- 1.25. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.26. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22

de Março, estão regularmente representadas, não padecendo o processo de qualquer nulidade.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- 2.1.1. Por escritura pública de doação, outorgada no Cartório Notarial de D..., em 28 de Agosto de 2014, o Requerente adquiriu o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo..., da freguesia da ..., sendo doadores os seus pais, E... e F... (doc. n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.2. À doação foi atribuída pelas Partes o valor de € 105.100,00 (cento e cinco mil e cem euros) (doc. n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.3. No dia 02.09.2014, o G..., S.A. instaurou uma acção executiva contra a sociedade H..., Lda., e contra os seus sócios-gerentes E... e F..., ou seja, os pais do Requerente (doc. n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.4. O Requerente não constava no título executivo, uma livrança subscrita por aquela sociedade e avalizada pelos seus sócios-gerentes, nem nunca ocupou, na dita acção executiva, a posição de executado (doc. n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.5. O exequente G..., S.A., detectou ter havido uma doação do imóvel pertencente aos devedores e executados ao Requerente e instaurou contra todos eles, doadores e donatário, acção de impugnação pauliana (doc. n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

-
- 2.1.6. A acção de impugnação pauliana foi julgada procedente e em 06.02.2019, o G..., S.A. deduziu incidente de intervenção provocada contra o Requerente, pretensão que foi deferida pelo tribunal (doc. n.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.7. O imóvel em causa foi objecto de venda judicial, através de leilão electrónico, ocorrido no dia 20.11.2019, pelo valor de € 160.000,00 (cento e sessenta mil euros), tendo sido emitido no dia 11.12.2019 o respectivo título de transmissão (doc. n.º 10, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.8. O valor da execução ascendia a € 237.277,67 (duzentos e trinta e sete mil, duzentos e setenta e sete euros e sessenta e sete cêntimos) (doc. n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.9. A totalidade do produto da venda judicial foi imputado na quantia exequenda, que foi reduzida para € 61.745,75 (sessenta e um mil setecentos e quarenta e cinco euros e setenta e cinco cêntimos) (doc. n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral) .
- 2.1.10. O Requerente apresentou a declaração Modelo 3 de IRS, referente aos rendimentos de 2019, com a identificação ..., que deu origem à demonstração da liquidação nº 2019 ... (doc. n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.11. Em 22.09.2020 foi o Requerente notificado das divergências detectadas na sua declaração de rendimentos, porquanto estaria em falta a entrega do anexo G ou G1, destinado a declarar a alienação do artigo urbano ... da freguesia da ..., sendo instado a proceder à sua entrega no prazo de 15 dias, nos termos do n.º 1 do art.º 128.º do CIRS (doc. n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.12. O Requerente, no dia 21.10.2020, preencheu e entregou o Anexo G, declarando o valor de venda de € 160.000,00 (cento e sessenta mil euros) em Dezembro de 2019 (doc. n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral e doc. n.º 2 junto com a Resposta).

2.1.13. A 30.10.2020 foi o Requerente notificado da liquidação de IRS, e demonstração de acerto de contas, pela qual a Requerida apurou o valor a pagar de € 7.798,85 (sete mil setecentos e noventa e oito euros e oitenta e cinco cêntimos) (doc. n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.14. O Requerente apresentou, no dia 08.02.2021, uma declaração de substituição do modelo 3 do IRS de 2019, sem a entrega do Anexo G (doc. n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.15. O Requerente apresentou ainda no dia 02.03.2021 reclamação Graciosa em que solicitou a anulação da liquidação de IRS, na parte correspondente à tributação da mais-valia gerada com a venda judicial (doc. n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.16. Até à data de apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a Requerida não se tinha pronunciado sobre a reclamação graciosa promovida pelo Requerente, nem sobre a segunda declaração de substituição.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a prolação da decisão que tenham sido dados como não provados.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições por elas assumidas nos articulados apresentados, não havendo qualquer dissídio entre elas relativamente a essa matéria.

3. Matéria de direito

3.1. Questões a decidir

Resulta do que acima se deixou dito que a questão a apreciar é, no fundo, a de saber se a venda coerciva de um imóvel, promovida na sequência de se ter dado provimento a uma acção de impugnação pauliana de uma doação, é susceptível de configurar, para o donatário, uma mais-valia tributável para efeitos de tributação em sede de categoria G, quando o produto da venda reverteu integralmente para o credor dos doadores.

3.2. Rendimentos da categoria G: impugnação pauliana e venda coerciva de bem imóvel

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IRS (de ora em diante “CIRS”), constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as mais-valias, tal como definidas no artigo 10.º, que dispõe, na alínea a) do n.º 1, que constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Estabelece o n.º 3 do referido artigo 10.º do mesmo diploma que os ganhos se consideram obtidos no momento da prática dos actos previstos no n.º 1, ou seja, no caso que aqui nos importa, no momento da alienação (venda judicial).

O ganho sujeito a IRS, como esclarece o n.º 4 do artigo que vimos citando, é, em regra, constituído pela diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição.

Entende o Requerente, porém, que a alienação coerciva do imóvel de que fora donatário, promovida pelo credor / exequente dos doadores, na sequência de uma impugnação pauliana, não constitui um incremento patrimonial, tributável em sede de categoria G de IRS, porquanto da alienação desse bem o Requerente não retirou qualquer benefício indiciador da típica

capacidade tributária sobre que deve repousar a tributação de rendimentos. Contudo, não tem razão.

Não há dúvida de que houve uma venda judicial de um imóvel. Significa isto que alguém o comprou, o que implica que alguém o vendeu. Aqui, a venda não pode ser considerada senão como uma operação translativa do direito de propriedade de um bem, que passa da esfera patrimonial do alienante para a do adquirente.

A compra e venda, como estabelece o artigo 879.º do Código Civil, tem como efeito essencial a transmissão da propriedade da coisa. Portanto, e por regra, por mero efeito do contrato, ou de qualquer outro meio idóneo equivalente, como seja uma decisão judicial, o bem deixa de pertencer ao alienante para passar a ser do adquirente.

O Requerente não parece pôr em causa o efeito translativo decorrente da venda judicial do bem de que era proprietário. Entende, porém, que a impugnação pauliana opera “a restituição do bem alienado ao património dos devedores, para colmatar a brecha aberta na garantia patrimonial do credor”, significando “que este pode executar o bem doado como se ele não tivesse dali saído, ou como se ele ali tivesse retornado, na medida do necessário para satisfação do seu crédito, sem sofrer a competição do donatário”.

Ainda que se perceba o sentido daquela afirmação, não pode sustentar-se ser esse, de um ponto de vista jurídico, o efeito da impugnação pauliana. Esta “é um caso de ineficácia relativa, *stricto sensu* (paralisa os efeitos de negócio apenas em relação a determinadas pessoas)”¹. Na impugnação pauliana os bens objecto dela não precisam de regressar ao património do devedor, conservam-se no de terceiro, onde o credor os pode executar. É pois este um desvio ao princípio de que apenas o património do devedor responde pelas suas dívidas, desvio que se justifica à luz do artigo 818.º do Código Civil². Na verdade, como bem refere a Requerida, “a procedência

¹ MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO, *in* Comentário ao Código Civil, Direito das Obrigações, em anotação ao art.º 616.º, Universidade Católica Editora, p. 725.

² *Idem*, p. 726.

da impugnação pauliana não anulou a doação fazendo regressar o bem doado ao património dos doadores/executados, mas tão somente teve como efeito a constituição do direito do credor/exequente (o G...) de executar o imóvel no património do obrigado à restituição/adquirente”.

Assim, ao contrário do que parece advogar o Requerente, no caso dos autos existe mesmo uma alienação de um imóvel na sua esfera patrimonial. E o ganho susceptível de tributação, como vimos, considera-se obtido no momento da prática da venda judicial. Não releva para estes efeitos ser a venda voluntária ou coerciva. A norma de incidência não permite fazer essa distinção. O que importa é que há um bem pertencente ao Requerente que é transmitido para o património de um terceiro. Isto apesar da vontade do alienante ou mesmo contra ela.

Ora, se há uma venda, há também um preço. Portanto, o Requerente alienou um bem, sendo outro dos efeitos essenciais da compra e venda, o dever de o adquirente pagar o respectivo preço. É certo que o Requerente não vai beneficiar do preço, porquanto todo ele foi apropriado pelo credor dos doadores. Contudo, esta circunstância não permite ignorar aquela inevitabilidade jurídica. E até económica. Uma coisa é o alienante ter direito a receber o preço (simétrico do dever de o adquirente o pagar), o que é indisputável, outra, diversa, é saber que destino vai efectivamente merecer esse montante pecuniário.

O credor dos doadores do bem de que o Requerente foi donatário exerceu um direito de que era titular e que o tribunal reconheceu, o de executar o bem no património do donatário, mas impõe-se a conclusão de que esse exercício se dá em momento logicamente posterior à alienação. Na verdade, tudo se passa como se tivesse havido o pagamento por terceiro (no caso, o Requerente) de uma dívida alheia (dos doadores do bem de que foi proprietário), com as consequências daí advenientes, no que respeita às relações entre o devedor e o terceiro, a que se refere, nomeadamente, o artigo 617.º do Código Civil.

Se o Requerente tivesse vendido voluntariamente o bem que lhe fora doado para afectar integralmente o produto da venda à satisfação dos interesses do credor dos doadores, nenhuma

dúvida haveria de que a eventual mais-valia seria tributável. Isto ainda que o donatário não viesse a beneficiar do produto da venda. Ora, a única diferença que separa esta situação da que nos é trazida pelos autos é ser essa venda coerciva e ter sido determinado pelo tribunal que o produto da venda deveria ser entregue a um terceiro. Não se ignoram estas diferenças, mas do ponto de vista jurídico-tributário elas são meros acidentes, não afectam a essência do facto tributário: a existência de uma alienação onerosa na esfera patrimonial do sujeito passivo, havendo uma diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição do imóvel, que tem de ser tributada como incremento patrimonial. Repita-se: o destino ou afectação do produto da venda (e, portanto, também do incremento patrimonial) é, para efeitos de tributação, irrelevante.

Tudo visto e ponderado, é forçoso reconhecer que o Requerente alienou (ainda que contra a sua vontade) um imóvel que havia adquirido gratuitamente e que essa alienação foi onerosa, porquanto foi fixado um preço, devendo relevar para efeitos tributários, em sede de categoria G, a diferença positiva entre o valor de realização e o valor fixado para efeitos de aquisição, mesmo que o Requerente, pelo exercício de um direito de terceiro, se veja desapossado de um montante que era, para todos os efeitos, seu.

Sendo assim, como nos parece, nenhum vício inquina os actos de liquidação e de acerto de contas postos mediamente em crise.

4. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo na ordem jurídica os actos mediamente impugnados.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 4 do art.º 305.º e no n.º 2 do art.º 306.º, ambos do Código de Processo Civil, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 7.798,85 (sete mil setecentos e noventa e oito euros e oitenta e cinco cêntimos).

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 5 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 612,00 (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, que não serão suportados pelo Requerente em vista do apoio judiciário de que foi merecedor.

Lisboa, 27 de Março de 2022

O Árbitro

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.