

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 645/2021-T

Tema: IRS - O enquadramento nas categorias F vs. G do IRS

Sumário:

A revenda de 14 frações autónomas por pessoa singular que comprou 10 % de dois edifícios contíguos, os reabilitou participou nessas atividades com várias prerrogativas próprias de empresário, suportou diretamente 10 % dos gastos com a reabilitação e 10 % dos gastos com intermediação financeira, os anexou num só edifício e constituiu-o em propriedade horizontal deve ser enquadrada para efeitos de IRS como geradora de rendimentos de atividade comercial, tributada pela categoria F.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Nuno Maldonado Sousa, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 21-12-2021, decide no processo identificado, nos seguintes termos:

1. Relatório

A..., titular do número de identificação fiscal..., residente na Rua do ..., n.º ..., ...-... Cascais, doravante designado como “Requerente”, requereu a constituição de tribunal arbitral ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”). O seu pedido tem como objetivo a pronúncia arbitral sobre a legalidade liquidações de IRS n.º 2021 ... e n.º 2021 ..., referentes, respetivamente, aos anos de 2017 e 2018, bem como das correspondentes demonstrações de liquidação de juros

e de acerto de contas, no montante global de € 24.191,77. Concretiza, com o seu pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários e o reconhecimento do direito do Requerente ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos juros indemnizatórios.

É Requerida nestes autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, doravante designada apenas por “AT” ou por “Requerida”.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 12-10-2021 e foi notificado à Requerida em 14-10-2021.

O árbitro identificado e signatário manifestou a aceitação das suas funções no prazo legal. Em 30-11-2021 as partes foram notificadas da designação do árbitro e não manifestaram intenção de recusar, nos termos previstos nas normas do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e nas normas dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. Em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21-12-2021. Em 21-06-2022, em 07-07-2022 e em 21-10-2022 foram proferidos por este Tribunal despachos de prorrogação do prazo para a decisão, por sucessivos períodos de dois meses.

A Requerida apresentou resposta em 28-02-2022, que concluiu afirmando que o pedido do Requerente deve ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados. Foi nessa altura junto pela Requerida e foi devidamente incorporado nos autos, o processo administrativo digitalizado (“PA”), composto por um ficheiro pdf com 119 páginas¹.

Em 07-07-2022 foi realizada a reunião do Tribunal Arbitral com as partes e foi ouvida a testemunha arrolada pelo Requerente. Foram apresentadas alegações escritas pela Requerente e pela Requerida, que mantiveram as posições assumidas nos articulados.

¹ Quando se referencia determinada página do PA, indica-se a numeração que consta no leitor do ficheiro.

2. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, em subordinação com as normas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT e é competente. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10º, n.º 1, alínea a), do já referido regime.

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

O processo não enferma de nulidades pelo que cumpre decidi-lo.

3. Fundamentação – matéria de facto

3.1. Factos provados

Com relevância para esta decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

Por “escritura de compra e venda e acordo de indivisão de coisa comum” outorgada em 23 de janeiro de 2015, o Requerente comprou o direito a 10% de dois imóveis contíguos na Rua, descritos na matriz predial à data sob os artigos urbanos U-... e U-..., à sociedade B..., S.A., de quem o Requerente era administrador, com convenção de uso e fruição em compropriedade, nos termos e condições do anexo I à escritura (PPA, 7º: doc. 2 e doc. junto em 05-09-2022).

O Requerente e a B..., S.A. mantiveram-se na qualidade de comproprietários das 14 frações, nas percentagens de 10% e 90% respetivamente, pelo menos até à constituição da propriedade horizontal em 27-11-2017. (PPA, 19º: doc. 2).

O Requerente e a sua comproprietária alienaram as 14 frações do imóvel a terceiros, 4 delas durante o ano de 2017 e as outras 10 no ano de 2018. (PPA, 20º: docs. 5 e 6).

o Requerente submeteu as declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS referentes aos anos de 2017 e de 2018, nas quais declarou os rendimentos

decorrentes da venda da sua quota-parte nas 14 frações no Anexo G - incrementos patrimoniais/mais-valias. (PPA, 22.º: docs. n.º 5 e 6).

O Requerente assinalou ainda nas declarações de rendimentos que os imóveis vendidos e identificados foram “recuperados ou objeto de ações de reabilitação com comprovação emitida por entidade competente, nos termos dos números 5 e 23 do art.º 71 do EBF”. (PPA, 22.º: docs. n.º 5 e 6).

O Requerente não comprou, reabilitou e vendeu 14 imóveis, mas, mais exatamente, adquiriu, em 2015, 10 % de dois imóveis contíguos, submeteu-os àquelas operações e com a sua comproprietária anexou num só prédio e subsequentemente sobre ele constituiu propriedade horizontal, composta por 14 frações autónomas (PPA, 22.º: docs. n.º 3, 5 e 6).

A AT emitiu e enviou ao Requerente a liquidação de IRS n.º 2018..., relativa ao ano de 2017, com o valor a pagar de 3.341,38 € (PPA, 29.º: doc. n.º 7).

A AT emitiu e enviou ao Requerente a liquidação de IRS n.º 2019..., relativa ao ano de 2018, com o valor a pagar de 10.997,02 € (PPA, 29.º: doc. n.º 8).

Em 11.02.2021, foi o Requerente notificado, através do Ofício n.º DF LISBOA ... de 08.02.2021, de decisão da Direção de Finanças de Lisboa (“DFL”) para, em obediência ao princípio da colaboração, com o seguinte teor, para além do mais que consta do documento: (PPA, 30.º: doc. n.º 9).

Assunto: Notificação — IRS 2017 e 2018

PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO - ART.º 59.º DA LCT

1. No âmbito de ação inspetiva interna para os anos de 2017 e de 2018 (ordens de serviço n. 0s 012021... e 012020...) verificou-se que o sujeito passivo A... procedeu nos anos em causa, à alienação de imóveis, tendo sido essas operações (quatro em 2017 e dez em 2018) inscritas, nas declarações de rendimentos modelo 3 de IRS submetidas pelos sujeitos passivos, como "mais-valias" obtidas na

alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, rendimentos definidos no artigo 10º do Código do IRS (CIRS).

2. Porém, a partir da análise efetuada aos elementos disponíveis e atendendo às normas de incidência tributária em sede de IRS, considera-se que os rendimentos obtidos das vendas de imóveis em causa, integram-se na categoria B de IRS (rendimentos "empresariais e profissionais"), ou seja, entende-se que a aquisição, reabilitação e venda dos imóveis configura o exercício de atividade de compra e venda de imóveis e não um rendimento enquadrável na categoria G — mais-valias.

3. Nestes termos, no âmbito do princípio da colaboração, em particular no art.º 59.º, n.º 3, alínea n) da LCT, considera-se o sujeito passivo notificado para, no prazo de 15 (quinze) dias, proceder à regularização daquela situação, mediante:

a) a alteração do enquadramento do sujeito passivo, através de entrega de Declaração de Alterações de Atividade com inclusão da atividade em causa, com efeitos a data anterior à da aquisição de quota parte dos imóveis (tendo presente que a escritura de aquisição dos imóveis U-... e U-... teve lugar em 23-01-2015);

b) a substituição das declarações de rendimentos modelo 3 de IRS, entregues para os anos de 2017 e de 2018, inscrevendo os rendimentos obtidos na alienação de imóveis, na categoria B — rendimentos profissionais, comerciais e industriais.

(...)

Em 01-03-2021 o Requerente apresentou à AT uma exposição em que defendeu que a sua tributação nas operações devia ser tributada em IRS, através da categoria G e concluiu pedindo a “revogação do projeto de decisão”.

(PPA,30.º: doc. n.º 10)

Em 08-03-2021 o Requerente foi notificado pela AT das correções resultantes da ação de inspeção ordenada por ordens de serviço e do respetivo relatório (RIT). (PPA, 32.º, doc. 11 e PA: págs. 37 e segs.).

No RIT para além de tudo mais que dele consta, pode ler-se:

III — Descrição dos factos e fundamentos das Correções meramente aritméticas

1. Relativamente aos anos de 2017 e de 2018 foram submetidas pelos sujeitos passivos as declarações modelo 3 de IRS em que foram inscritos "rendimentos do trabalho dependente" (anexo A) e "rendimentos de mais-valias e outros incrementos"

No anexo G foram inscritas, no quadro 04 (alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis — art.º 10.º n.º 1 al. a) do CIRS) operações de venda pelo sujeito passivo A, A..., de quota-parte (10%) de várias frações do prédio urbano identificado como artigo n.º ... da freguesia ... (anexo 2).

| ANO | n.º de frações | Valor total de realização | Quota-parte % |
|-------|----------------|---------------------------|---------------|
| 2017 | 4 | 207.277,00 € | 10% |
| 2018 | 10 | 612.910,00 € | 10% |
| Total | 14 | | |

1. Por consulta ao sistema informático do "património", nomeadamente as informações constantes nos documentos de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e nas declarações modelos 11, foram confirmados os valores de realização e as datas de transmissão dos imóveis

declarados pelo sujeito passivo nos anexos G das modelos 3 de IRS de 2017 e de 2018.

2. No âmbito do IRS, sendo diversas as regras de determinação do rendimento coletável, aplicáveis às diferentes categorias previstas no artigo 1.º do CIRS, mostra-se crucial a classificação do rendimento obtido na categoria correta, para efeitos de declaração pelos contribuintes, a qual desencadeia a consequente liquidação do imposto.

No que respeita aos rendimentos gerados a partir da transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis, são os mesmos enquadrados como mais-valias (categoria G de IRS) unicamente quando estamos perante rendimentos meramente ocasionais ou fortuitos, obtidos quando o contribuinte desafeta do seu património bem(s) imóvel(s), concretizando dessa forma um acréscimo patrimonial, operações com carácter excecional e não decorrentes de atividade produtiva.

Desde logo, tal é expresso na norma de incidência das mais-valias, em IRS — o artigo 10.º do Código — que, no seu n.º 1, elenca uma série de ganhos que "constituem mais-valias" sempre que não sejam "considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais", encontrando-se prevista, na alínea a), a "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis...".

3. Da análise dos elementos facultados pelo sujeito passivo, em resposta ao solicitado pelo serviço de finanças no âmbito da divergência suscitada, pudemos constatar que:

- através de "Escritura de compra e venda e Acordo de indivisão de coisa comum", contrato celebrado em 23-01-2015, o sujeito passivo adquiriu à sociedade B..., SA.NIF ..., 10% dos prédios urbanos

inscritos na matriz predial da freguesia da ... (...) sob os artigos n.º ... e n.º ..., pelo preço de €92.064,74 e €88.162,73 respetivamente;

- no decurso de 2015, 2016 e 2017, o sujeito passivo incorreu em gastos avultados com obras de reabilitação e serviços conexos (projetos de arquitetura e engenharia, assistência técnica), bem como com intermediação imobiliária, no montante total de aproximadamente €385.000,00, equivalente a mais do dobro do valor de aquisição dos imóveis referidos;

- em Novembro de 2017 foi entregue a declaração modelo 1 do IMI para inscrição, como "prédio melhorado | modificado | reconstruído", do novo edifício com origem nos artigos 0-... e U-..., prédio ao qual foi atribuído o artigo n.º ... da freguesia da ..., em Lisboa; os proprietários (o sujeito passivo e a B..., SA) celebraram acordo de anexação dos dois prédios urbanos, confinantes, e constituição de propriedade horizontal, sendo o novo edifício constituído por 14 frações autónomas destinadas a habitação, constando do documento que "o prédio resultante da anexação foi reabilitado, remodelado e ampliado para transmissão em frações autónomas, em conformidade com projeto aprovado pela Câmara Municipal de Lisboa e Alvará de Obras emitido pelo mesma Câmara.

Considera-se que os atos acima descritos, que culminaram na venda das 14 frações (através de escrituras celebradas entre 14-12-2017 e 15-02-2018) correspondem ao desenvolvimento de uma atividade económica em que o sujeito passivo atuou, não somente no seu interesse pessoal "direto", enquanto detentor de 10% do empreendimento, mas ainda como administrador da sociedade proprietária dos 90% restantes. E também do facto de o sujeito

passivo deter uma quota de apenas 10%, se depreende que a natureza dos atos e os interesses em causa sejam absolutamente subordinados e absorvidos pelos da comproprietária, a sociedade comercial, cujo objetivo é a atividade económica com o fim último de obtenção do lucro.

Como tal, não podem as operações de venda de imóveis em causa ser consideradas como mero uso do poder de dispor dos direitos sobre o prédio, de que o sujeito passivo era titular, cujo resultado seria tributado em IRS como mais-valias, tal como declarado pelo sujeito passivo. mas antes como tendo sido gerados a partir do exercício de uma atividade económica, constituindo rendimentos da categoria B de IRS.

No RIT pode também ler-se, para além do mais que dele consta:

5. Desta forma, propõe-se a correção às declarações de rendimentos entregues pelo sujeito passivo, pelo enquadramento das operações de venda das frações (10% detidos pelo sujeito passivo) como rendimentos da categoria B de IRS:

| <i>unid: euros</i> | | | | | |
|--------------------|--|---|--|---|--|
| ANO | Modelo 3 do Sujeito Passivo | | Modelo 3 CORRIGIDO | | |
| | Anexo G - Valor realização imóveis | Anexo B - Vendas mercadorias e produtos | Anexo G - Valor realização imóveis | Anexo B - Vendas mercadorias e produtos | |
| 2017 | 207.277,00 | 0,00 | 0,00 | 207.277,00 | |
| 2018 | 612.910,00 | 0,00 | 0,00 | 612.910,00 | |

Encontrando-se o sujeito passivo enquadrado no regime simplificado de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, conforme referido no capítulo II acima, e cumprindo os valores em

questão o estabelecido no artigo 28.º do CIRS (n.º 2 no que se refere a 2017 e n.º 6 no respeitante a 2018), propõe-se a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais do sujeito passivo por aplicação do coeficiente de 0,15 previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, de que resultará um acréscimo ao rendimento coletável, quer para o ano de 2017, quer para o ano de 2018:

| ANO de 2017 | | <i>unid: euros</i> | | |
|--------------------|--|--------------------|----------------|-----------------|
| | | Valor declarado | Valor correção | Valor corrigido |
| (1) | Rendimento Categoria A | 7.954,00 | | 7.954,00 |
| (2) | Rendimento Categoria B (*) | 0,00 | 31.091,55 | 31.091,55 |
| (3) | Rendimento global = (1) + (2) | 7.954,00 | 31.091,55 | 39.045,55 |
| (4) | Deduções específicas (**) | 4.104,00 | | 4.104,00 |
| (5) | Rendimento Colectável = (3) – (4) | 3.850,00 | 31.091,55 | 34.941,55 |
| (6) | Imposto relativo a Tribut. Autónomas (***) | 3.341,38 | -3.341,38 | 0,00 |

(*) art.º 31.º, n.º1 al. a) CIRS (= 0,15 x 207.277,00);
 (** Artigo 25.º do CIRS - deduções Categoria A;
 (***) Tributação autónoma das mais-valias, sem opção pelo englobamento: aplicação da taxa de 5%, conforme n.º 5 do art.º 71.º do EBF;

| ANO de 2018 | | <i>unid: euros</i> | | |
|--------------------|--|--------------------|----------------|-----------------|
| | | Valor declarado | Valor correção | Valor corrigido |
| (1) | Rendimento Categoria A | 8.204,35 | | 8.204,35 |
| (2) | Rendimento Categoria B (*) | 0,00 | 91.936,50 | 91.936,50 |
| (3) | Rendimento global = (1) + (2) | 8.204,35 | 91.936,50 | 100.140,85 |
| (4) | Deduções específicas (**) | 4.104,00 | | 4.104,00 |
| (5) | Rendimento Colectável = (3) – (4) | 4.100,35 | 91.936,50 | 96.036,85 |
| (6) | Imposto relativo a Tribut. Autónomas (***) | 10.907,02 | -10.907,02 | 0,00 |

(*) art.º 31.º, n.º1 al. a) CIRS (= 0,15 x 612.910,00);
 (** Artigo 25.º do CIRS - deduções Categoria A;
 (***) Tributação autónoma das mais-valias, sem opção pelo englobamento: aplicação da taxa de 5%, conforme n.º 5 do art.º 71.º do EBF;

De sublinhar que, sobre o imposto que vier a ser liquidado na sequência da correção proposta,

serão devidos juros compensatórios, nos termos do artigo 35.º da LGT, contados a partir do último dia do prazo legal de submissão da declaração de rendimentos, para cada um dos anos em análise.

No RIT consta a decisão de 26-04-2021 das correções e liquidações pela chefe de divisão dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, em linha com o parecer concordante do chefe de equipa, de 20-04-2021, exarado sobre a proposta das correções que constam no RIT, elaborado pela inspetora tributária designada.

3.2. Outros factos a considerar²

Na escritura de 23 de janeiro de 2015 o Requerente declarou que a sua compra se destinava a revenda. (facto constante do doc. 2 do PPA, que é documento autêntico)

No anexo I à escritura de compra e venda ficou convencionado que os fornecimentos e serviços relativos aos prédios ou às frações autónomas em que os mesmos vierem a ser divididos devem ser contratados conjuntamente pela primeira contraente e pelo Requerente e os respetivos preços devem ser-lhes faturados separadamente na proporção prevista. (doc. junto em 05-09-2022 pelo Requerente que é documento autêntico)

No anexo I à escritura de compra e venda ficou convencionado que a vendedora ou o Requerente poderiam efetuar o pagamento de encargos vencidos e não pagos dos prédios ou respetivas frações autónomas que sejam da responsabilidade do outro, ficando esta obrigada a ressarcir aquela, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, do valor assim desembolsado acrescido de juros de mora à taxa legal fixada nos termos do artigo 102.º do Código Comercial, calculados desde a data do pagamento até integral reembolso à parte que o

² Ver artigo 607.º-4, 2.ª parte, do CPC, relativamente a factos constantes de documento autêntico.

efetuou. (doc. junto em 05-09-2022 pelo Requerente que é documento autêntico)

No anexo I à escritura de compra e venda ficou convencionado constituir propriedade horizontal sobre os prédios depois de concluídas as obras de reabilitação e reunidas as condições necessárias para o efeito e que por efeito da constituição da propriedade horizontal sobre os prédios, seriam atribuídas à vendedora e ao Requerente quotas representando 90 % e 10 %, respetivamente. (doc. junto em 05-09-2022 pelo Requerente que é documento autêntico)

No anexo I à escritura de compra e venda ficou convencionada a indivisão dos prédios ou frações autónomas destes enquanto a compropriedade se mantivesse, renunciando expressa e reciprocamente ao direito de pedir a divisão dos prédios ou frações autónomas destes. (doc. junto em 05-09-2022 pelo Requerente que é documento autêntico)

No anexo I à escritura de compra e venda o Requerente conferiu à vendedora o direito de lhe exigir a venda da quota-parte que ficar a pertencer-lhe em cada uma das futuras frações autónomas depois da constituição da propriedade horizontal sobre os prédios, juntamente com a quota-parte das mesmas frações autónomas de que a vendedora viesse a ser proprietária, obrigando-se o Requerente a vender as suas quotas-partes nos termos propostos pela vendedora (doc. junto em 05-09-2022 pelo Requerente que é documento autêntico).

os fornecimentos e serviços relativos aos prédios ou às frações autónomas em que os mesmos vierem a ser divididos deviam ser contratados conjuntamente pela primeira contraente e pelo Requerente e os respetivos preços deviam ser-lhes faturados separadamente na proporção prevista. (doc. junto em 05-09-2022 pelo Requerente que é documento autêntico)

Durante os anos de 2015, 2016 e 2017, o Requerente realizou gastos avultados com obras de reabilitação e serviços conexos (projetos de arquitetura e engenharia, assistência técnica) bem como de intermediação imobiliária (PA, pp 44-45)

3.3. Factos não provados

- Que “As partes consideraram que esta quota-parte de 10% na propriedade dos dois imóveis corresponderia ao direito futuro do Requerente sobre uma das frações que constava do projeto preliminar.”
- Que “a intenção do Requerente era adquirir uma das frações que resultaria a reabilitação para si (mais, concretamente, para a sua filha)”.
- Que o Requerente pagou o imposto e os juros liquidados pela AT em 5 de julho de 2021 (os documentos juntos como documento n.º 1 não ostentam qualquer selo, estampilha nem lhes é junto comprovativo de pagamento bancário).

3.4. Convicção do tribunal para julgamento da matéria de facto

O julgamento da matéria de facto assentou na prova documental trazida aos autos pela Requerente e pela que consta do processo administrativo que foi junto e da posição que a Requerida tomou relativamente a cada facto e a cada documento. A prova documental foi apreciada à luz da experiência do tribunal. O depoimento da testemunha foi útil ao entendimento global das operações, mas não conseguiu deixar impressão inequívoca sobre o plano pessoal do Requerente no negócio. Não se identificaram outras alegações de factos relevantes, da qual se excluem, obviamente, as conclusões e invocação de direito pelas partes.

4. Fundamentação – matéria de direito

4.1. Objeto do litígio

Em síntese, o Requerente pretende contestar a legalidade das duas liquidações de IRS e juros compensatórios, provocadas pela diferente qualificação dos rendimentos feita pela AT,

que alterou a sua incidência para o regime dos rendimentos de atividade profissional, comercial ou empresarial (categoria B), ao invés de mais valias (categoria G), com os seguintes fundamentos:

- i. O Requerente nunca se dedicou nem dedica a título individual à reabilitação e/ou compra e venda de imóveis e que o Requerente não tinha qualquer intuito comercial ou empresarial quando adquiriu e reabilitou o imóvel em questão;
- ii. que a ideia subjacente aos factos geradores de rendimento, era meramente a aquisição por parte do Requerente de uma quota-parte de 10% de um prédio composto por 2 imóveis com o intuito de ficar com uma fração para seu uso pessoal (da filha) após a sua reabilitação.
- iii. Que em virtude de uma impossibilidade matemático-financeira, o Requerente não pôde ficar com uma fração no projeto e, assim, viu-se obrigado a vender a sua quota-parte de 10% no imóvel reabilitado.
- iv. o intuito subjacente à atuação do Requerente de ficar com parte do prédio reabilitado para si é fundamental para confirmar a natureza dos rendimentos em questão – incrementos patrimoniais decorrentes de uma atuação sem o intuito deliberadamente lucrativo.
- v. Que por estas razões a AT cometeu errónea qualificação jurídica dos factos em causa.

Alega também como fundamento da sua impugnação que:

- i. A AT desrespeita a presunção de serem 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, nos termos que constam no artigo 75.º-1 da LGT;
- ii. que previamente à desconsideração dos dados inseridos pelo Requerente na sua declaração de rendimentos, tinha a AT o ónus de demonstrar quais os motivos e carrear provas para o processo;

iii. que a AT não apresentou um único argumento legal ou prova de que o preenchimento da declaração de IRS do Requerente se afigura incorreto.

A AT sustenta a legalidade da sua atuação afirmando:

- i. Que o PA se encontra devidamente ilustrado com os factos em que se baseou para alterar o enquadramento dos rendimentos do Requerente;
- ii. Que a alteração da qualificação dos factos tributários declarados pelo Requerente é lícita e não viola nem põe em causa a veracidade das declarações embora possa produzir, por mero efeito da lei, um diferente enquadramento tributário.

O objeto do litígio é o de saber se a AT identificou devidamente factos que a habilitem a alterar a qualificação jurídico-tributária dos rendimentos do Requerente.

4.2. A qualificação da atividade do Requerente no caso dos autos

Não parece haver grandes dúvidas quanto ao título que deva ser dado a qualquer atividade produtiva. Ela dependerá certamente da natureza dos atos praticados. Nuns casos será simples porque a lei se encarregou de definir os atos típicos de determinada atividade, muitas vezes em regime de exclusividade, como acontece com a advocacia, a medicina, a contabilidade, a mediação imobiliária ou a engenharia, noutras, que serão talvez a maioria, a atividade será definida pelas características dos atos praticados. Quanto aos atos que terão de acionar as normas pertinentes há que ter presente a disciplina do artigo 11.º da LGT: em primeiro lugar deve atender-se aos termos próprios do ramo do direito que disciplina a matéria e mantêm-se o sentido com que aí são usados (n.º 2) e persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

Um outro aspeto a considerar é que não é de acordo com o plano de cada contribuinte que os atos são qualificados. Se ponderarmos que cada ato,

antes de ter repercussões fiscais, tem um tratamento ao nível civil ou comum, encontraremos a norma do artigo 236.º-2 do Código Civil que estipula que a declaração do contribuinte, no caso, expressa a partir de atos, seja claramente do conhecimento do destinatário, *in casu* a AT, será este o sentido que prevalece. Mas esta não é a única situação, casos haverá em que a intenção ou vontade do declarante é desconhecida e nestas situações, porventura as mais comuns e certamente a dos autos, a norma do n.º 1 do citado artigo, regula que a declaração *tem o sentido em que um normal destinatário dessa declaração a entenderia* quando estivesse colocado no lugar do real destinatário dessa declaração *e não a formulação intelectual que o declarante desenhou*. Quer dizer, antes mesmo da qualificação tributária, quem declara pretender fazer um negócio com determinadas características, ou pratica os seus atos de execução transmite que caracteres distintivos tem afinal o negócio, independentemente do que lhe vá na alma, que só a ele diz respeito.

No RIT a AT expressa que o sujeito passivo desenvolveu uma atividade de caráter empresarial, pois adquiriu uma parte minoritária de dois imóveis, celebrou compromisso de manter a propriedade indivisível, o que é revelador de alinhamento estratégico com a empresa promotora e incorreu em gastos avultados em obras de reabilitação e serviços conexos, incluindo intermediação imobiliária, faz seguidamente uma operação de anexação de prédios, constitui o prédio anexado em propriedade horizontal e vende todas as 14 frações do imóvel. Parece ao Tribunal que a fundamentação de facto, para considerar a existência de uma atividade comercial, existe, independentemente do direito que deva ser-lhe aplicado.

No que concerne aos fundamentos de direito, que são sobretudo eles a causa da discordância do Requerente, tenha-se presente que no RIT é feita a identificação, interpretação e identificação das normas em causa. A este propósito a AT afirma claramente que:

“No âmbito do IRS, sendo diversas as regras de determinação do rendimento coletável, aplicáveis às diferentes categorias previstas no artigo 1.º do CIRS, mostra-se crucial a classificação do rendimento obtido na categoria correta, para efeitos de declaração pelos contribuintes, a qual desencadeia a consequente liquidação do imposto.”

No que respeita aos rendimentos gerados a partir da transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis, são os mesmos enquadrados como mais-valias (categoria G de IRS) unicamente quando estamos perante rendimentos meramente ocasionais ou fortuitos, obtidos quando o contribuinte desafeta do seu património bem(s) imóvel(s), concretizando dessa forma um acréscimo patrimonial, operações com carácter excecional e não decorrentes de atividade produtiva.

Desde logo, tal é expresso na norma de incidência das mais-valias, em IRS — o artigo 10.º do Código — que, no seu n.º 1, elenca uma série de ganhos que "constituem mais-valias" sempre que não sejam "considerados rendimentos empresariais e profissionais. de capitais ou prediais"³, encontrando-se prevista, na alínea a), a "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis...".

Noutro local, em apreciação dos argumentos do Requerente em defesa da sua tese, pode ler-se no RIT:

Analisada cuidadosamente a exposição do contribuinte, somos de parecer que as razões evocadas não justificam a alteração da posição acima explanada, de qualificação dos rendimentos obtidos com a alienação dos imóveis em causa como rendimentos empresariais 'profissionais. De facto, (a) o Código do IRS prevê ser a natureza dos

³ Os sublinhados desta citação constam do texto original.

atos que determina a sua tipificação enquanto rendimentos obtidos de uma atividade económica, independentemente de esses atos terem ou não um carácter reiterado, já que até se encontram expressamente previstos, como rendimentos empresariais e profissionais, os rendimentos obtidos da realização de "atos isolados"; quanto ao motivo inicial que terá levado o sujeito passivo a participar em todo o processo de reabilitação (aleadamente ficar com a propriedade de uma fração), não nos parece determinante para a qualificação dos rendimentos em questão já que se nos afigura inquestionável que o objetivo de toda a atuação dos comproprietários visou a incorporação de valor e de novas utilidades aos imóveis edificio resultante, finalidade típica da atividade económica.

E concluindo, decide-se no RIT “a correção às declarações de rendimentos entregues pelo sujeito passivo, pelo enquadramento das operações de venda das frações (10% detidos pelo sujeito passivo) como rendimentos da categoria B de IRS”.

Vistos os pressupostos importa responder à questão que o Requerente formula em 51.º do PPA: “o que determina o enquadramento dos rendimentos decorrentes da venda de um imóvel como rendimento empresarial ou como um incremento patrimonial?” Na tese do Recorrente o crivo que determina a tributação numa ou noutra categoria é “o intuito que subjaz ao proprietário do imóvel durante o período que medeia a aquisição e a venda do mesmo”. (52.º do PPA). Mas não tem razão.

As normas de incidência fiscal são normas como todas as outras e a abrangência de determinada situação não depende nem do sujeito passivo nem da AT, mas da interpretação jurídica, feita nos termos do artigo 9.º do Código Civil e do artigo 11.º da LGT. Em primeiro lugar essa interpretação cabe ao contribuinte, que a expressa através da sua declaração de rendimentos, que tem até presunção de veracidade, como se viu; em segundo

lugar à AT que exerce o direito da Fazenda Pública de alterar as declarações dos contribuintes, quando não as considere conformes com a lei, mediante determinado procedimento (65.º-4 CIRS) e, em última instância, aos tribunais, quando o contribuinte a eles recorra, como é o caso.

O Tribunal adere à interpretação que a AT faz do complexo das normas de incidência que qualificam numa ou noutra categoria os rendimentos obtidos pelo Requerente, no circunstancialismo retratado no RIT. Efetivamente o regime da categoria G tem como intuito não deixar fora de tributação em IRS os rendimentos que não sejam abrangidos pelas normas das categorias anteriores, e essa natureza residual, como lhe chama a AT, retira-se da própria letra da norma, da sistemática do CIRS e do espírito do sistema. Vejamos a norma em causa:

Artigo 9.º - Rendimentos da categoria G

1 - Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

- a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte;
- b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, excetuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se neste último caso como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão;
- c) As importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respetiva fonte ou título;
- d) Os acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da lei geral tributária;
- e) As indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis, com exceção das indemnizações legalmente devidas pela denúncia de contratos de arrendamento sem termo, relativos a imóveis que constituam habitação permanente do sujeito

passivo, nos casos previstos no artigo 1101.º do Código Civil. (Redação da Lei n.º 3/2019, de 9 de janeiro, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro de 2019)

2 - (Revogado.)

3 - São igualmente considerados incrementos patrimoniais aqueles a que se refere o n.º 5 do artigo 89.º-A da lei geral tributária.

4 - Os incrementos patrimoniais referidos nas alíneas b), c) e e) do n.º 1 constituem rendimento do ano em que são pagos ou colocados à disposição. (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro).

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos das pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos, dividindo-os em 6 categorias, a que correspondem as letras A a H, sendo esta a que se refere às pensões (13.º-1 CIRS). Todas as categorias correspondem a uma determinada fonte dos rendimentos, primeiro aquelas que derivam de atividades produtivas ou de aplicação de ativos, desde a categoria A que compreende os rendimentos do trabalho dependente até à categoria F que tributa os rendimentos prediais e segue-se-lhe a categoria G relativa aos incrementos patrimoniais. Depois desta só existe a categoria H referente a pensões, que não decorrem de atividade no próprio exercício. A norma do artigo 9.º-1 é bem clara; só são tributadas nesta categoria os incrementos patrimoniais, *desde que não considerados rendimentos de outras categorias*; quer dizer, o raciocínio é linear, primeiro procura-se enquadrar os rendimentos, de acordo com as normas de incidência das categorias A a J e, se os rendimentos não se situarem na previsão de nenhuma delas, ver-se-á se são enquadráveis na categoria G.

Parece a este tribunal, que com os factos que a AT carrou para o RIT, não merece reparo a sua interpretação e aplicação do direito.

Aliás, a consulta dos documentos juntos aos autos confirma esta conclusão. Mais relevante do que o plano que o Requerente gizou no seu intelecto, há que perceber que qualificação têm os factos geradores de

rendimento tributável que praticou. O Requerente comprou 10 % de dois prédios *para revenda*. Quer dizer, se o direito comercial refere que a compra para revenda é um ato do comércio (artigo 463.º-4 do Código Comercial), não restarão dúvidas que quando se falar em compra para revenda deve ter-se em mente o sentido que o Código Comercial lhe dá, que é exatamente um contrato comercial, quer dizer, próprio da atividade dos comerciantes. Assim já não será numa simples compra e venda civil, cujo bem não tem por finalidade ser transacionado. Nada fará supor que não se trate de um ato de comércio na perspetiva objetivista. No mesmo sentido aponta o regime da isenção pela aquisição de prédios para revenda (artigo 7.º do CIMT), que exige, para que se beneficie desse regime, que se comprove o *exercício da atividade de comprador de prédios para revenda*. É certo que na sua aquisição o Requerente pagou o IMT respetivo, mas não se vê que tenha comprado os 10 % dos imóveis por outra razão que não seja exercer a atividade de comprador de prédios para revenda, isentando de IMT as vendas dos prédios que adquiriu para esse fim. No mesmo sentido aponta também a disciplina de gestão do negócio entre os dois sócios que fixou no anexo à escritura. As regras fixadas são próprias de um sócio minoritário que pretende defender a sua posição dependente e não aquelas que se usam quando se pretende ficar, no fim, com uma das frações, em que a preocupação é a identificação e determinação das características dessa fração.

É convicção deste Tribunal que os rendimentos em causa foram obtidos através do exercício de atividade comercial, cuja tributação é feita pelas normas da categoria B.

4.3. O cumprimento do ónus da prova pela AT

O Requerente aponta ainda como vício da decisão da AT a falta de cumprimento do ónus de demonstrar quais os motivos para as liquidações corretivas e de carrear provas para o processo.

Tenha-se presente que as informações prestadas pela inspeção tributária, nomeadamente as que constam do RIT, fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei (76.º-1 LGT).

O RIT informa que no desenvolvimento da inspeção foram recolhidas informações no sistema informático, nomeadamente nas declarações modelo 11 foram recolhidos os dados relativos às operações de venda realizadas pelo Requerente e que ele próprio facultou constatou que este celebrou escritura de compra e venda e acordo de indivisão de coisa comum, onde consta a aquisição da sua posição de 10 % em imóveis de sociedade comercial e que, durante os anos de 2015 a 2017 incorreu em gastos avultados com obras e serviços conexos bem como de *intermediação imobiliária*, e que do documento de constituição de propriedade horizontal consta a referência a que o prédio resultante da anexação foi reabilitado, remodelado e ampliado para transmissão em frações autónomas. Dessas informações, obtidas no sistema da AT e facultadas pelo Requerente, concluíram que este tinha desenvolvido uma atividade económica. O Tribunal considera que as informações foram obtidas de forma a elidir o ónus da prova e que a conclusão a que chegaram é legítima.

A confirmar o acerto das conclusões da AT veja-se que as tarefas e poderes atribuídos ao Requerente nos factos P) a U) não é própria do negócio que alega que pretendeu fazer, mas antes de uma parceria na atividade comercial da empresa promotora.

4.4. Outros argumentos

Não são consentâneos com a tese do Requerente o argumento do incremento do valor do mercado imobiliário; o Requerente detinha 10 % de todas as frações o que significa *grosso modo* que recebeu o mesmo coeficiente, calculado entre o total dos gastos e dos rendimentos que receberia se os preços não tivessem subido, como diz.

Aliás, toda a tese é incompatível com a conclusão do negócio; se o Requerente pretendia participar na compra dos prédios para ficar com uma fração, nada impedia que participasse na venda de todas as outras e no final aplicasse o encaixe financeiro recebido na compra dos 90 % que a empresa promotora ainda detinha nela.

o0o

Pelas razões invocadas entende este tribunal que não assiste razão ao Requerente.

5. A restituição do imposto pago e os juros compensatórios

Não ficou provado que o Requerente tivesse pago os impostos cujas liquidações impugna pelo que este pedido sempre seria improcedente

Falecendo a impugnação falece necessariamente o pedido de juros compensatórios.

6. Decisão

Pelos fundamentos invocados este Tribunal decide:

- i. Julgar improcedentes os pedidos e absolver a Requerida dos pedidos de anulação das liquidações identificadas.
- ii. Condenar a Requerente no pagamento das custas, nos termos que constam no capítulo próprio.

7. Valor do processo

Nos termos do artigo 3.º, n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e cumprindo com a previsão do artigo 306.º, n.º 2 do CPC e do artigo 94.º, n.º 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicáveis *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) e alínea e) do RJAT, fixa-se ao processo o valor de € 24.171,97.

8. Custas

O valor da taxa de arbitragem é fixado em € 1 530.00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e fica a cargo do Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de dezembro de 2022

O árbitro

(Nuno Maldonado Sousa)