

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 684/2022-T

Tema: IRS – Mais-valias; Prédio rústico; norma transitória do artigo 5, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

1. De acordo com a citada norma transitória do artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30.11, os ganhos provenientes da alienação de direitos reais sobre bens imóveis, que não sejam terrenos para construção, só serão sujeitos a IRS quando a prévia aquisição desses mesmos imóveis tenha ocorrido a partir de 1 de Janeiro de 1989, configurando um facto tributário de formação sucessiva integrado por dois momentos: o da aquisição e o da transmissão.

2. Os ganhos provenientes da alienação, em 2021, do prédio sub judice, adquirido como prédio rústico em 1980, estão excluídos de imposto por força da aplicação do mencionado regime transitório.

O árbitro Dra. Ana Teixeira de Sousa, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para constituir o presente Tribunal Arbitral, profere a seguinte decisão:

1. RELATÓRIO

1. A..., NIF ... e B..., NIF ..., casados, com domicílio na Rua..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, vêm requerer a constituição de Tribunal Arbitral singular e apresentar petição inicial, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março,

1.

-
- tendo por objeto o ato de Liquidação de IRS n.º 2022..., com os fundamentos previstos nos artigos 99.º, alínea a) do CPPT e 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), da LGT.
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 18.11.2022.
 3. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) nomeou como árbitro singular a Dra. Ana Teixeira de Sousa Professor.
 4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa, nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
 5. Por força do preceituado na alínea c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 23.01.2023.
 6. A AT, tendo para o efeito sido devidamente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, apresentou a sua resposta, a 06.03.2023, bem como o PA, sustentando a improcedência do pedido.
 7. Em 17.03.23 os Requerentes solicitaram ao tribunal em requerimento a correcção de uma data indicada na PPA, da escritura, em que por lapso foi indicada a data de 17.11.81 e a data correcta seria 17.11.80.
 8. Os Requerentes solicitaram a audição de uma testemunha tendo apresentado posteriormente em 28.07.23 requerimento em resposta a Despacho do Tribunal dispensando a audiência da testemunha.
 9. Assim, por não ter sido requerida pelas partes e ser considerada desnecessária, o Tribunal dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, concedendo um prazo para alegações finais, através de despacho de 22.11.23.
 10. As partes não apresentaram alegações.

11. O prazo para a prolação da decisão foi objecto de três prorrogações nos termos do artigo 21º n.º 2 do RJAT.

Descrição dos factos

12. Os Requerentes são ambos portadores de deficiência, sendo que o Requerente A... tem uma deficiência de grau 100% e a Requerente B... uma deficiência de grau de 82%.
13. No dia 17 de Novembro de 1980, os Requerentes compraram um prédio rústico designado pela parcela número dois, sito na ..., freguesia de ..., concelho de Almada, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ... da secção AK e descrito na Conservatória do Registo Predial de Almada sob o número
14. Sendo que, no ano de 1995, esse prédio veio a assumir a natureza de prédio urbano, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ... da freguesia da ... (extinta).
15. O qual, em 1997, veio a dar origem ao prédio urbano inscrito na matriz sob o número ... da União de Freguesias de ... e ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Almada sob o número
16. No dia 20 de Abril de 2021, os Requerentes venderam o sobredito prédio pelo valor patrimonial tributário de € 100.000,00.
17. Pelo que, juntaram com a Declaração Modelo 3 de IRS de 2021 o Anexo G, com vista a declarar os ganhos obtidos com a venda do referido prédio que fora adquirido em 1980.
18. Por lapso os Requerentes preencheram o Anexo G, em vez de o Anexo G1.
19. Quando foram notificados da liquidação do imposto, no montante de € 18.687,79, perceberam que algo não estava correto.
20. Apresentaram uma declaração de substituição de IRS do ano 2021, declarando as mais-valias no anexo correto, o G1.
21. No dia 04 de Agosto de 2022, os Requerentes apresentaram Reclamação Graciosa da liquidação que lhes foi notificada.

22. Designadamente, na Reclamação Graciosa, os Requerentes reiteraram que *“os ganhos provenientes da alienação, em 2021, do prédio sub iudice, adquirido como prédio rústico em 1981, estão excluídos de imposto por força da aplicação do mencionado regime transitório, como os reclamantes bem sabia só não tendo declarado tal alienação no anexo G1 da sua modelo 3 de IRS por mero lapso”*.
23. Os Requerentes deslocaram-se ao Serviço de Finanças de Lisboa ..., com vista a resolver o sucedido o quanto antes para não serem prejudicados ao ter de pagar até ao final de Agosto de 2022 o imposto apurado indevidamente.
24. Foram informados de que a declaração de substituição não seria validada e que se manteria a liquidação reclamada e, bem assim, a tributação das mais-valias em apreço.
25. Invocando a AT o entendimento de que na data da transmissão o prédio era um prédio urbano e que, por isso, não se enquadra no regime transitório e os respetivos ganhos não estão isentos de tributação, desconsiderando o facto de ter sido adquirido antes de 1989 como prédio rústico.
26. Os Requerentes procederam no final de agosto de 2022 ao pagamento do referido imposto, no montante de € 18.687,79, por forma a evitar que contra si fosse instaurado um processo de execução fiscal.
27. Até ao presente momento, a AT não alterou a sua liquidação por força da declaração de substituição, nem proferiu qualquer decisão sobre a Reclamação Graciosa apresentada.

Argumentos das partes

28. Os argumentos no presente caso e trazidos aos autos centram-se na questão de saber se as mais-valias imobiliárias geradas pela alienação, em 2021, do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o número ... da União de Freguesias de ... e ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Almada sob o número ..., que resultou da aquisição do prédio rústico em 17 de Novembro de 1980, designado pela parcela número dois, sito na ..., freguesia de ..., concelho de Almada, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ... da secção AK e descrito na Conservatória do Registo Predial de Almada sob o número

..., estão, ou não, sujeitas a tributação, à luz do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

29. Os Requerentes sustentam a ilegalidade da liquidação com argumentos que a seguir se sintetizam:

- a) Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.
- b) Não obstante, o Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS, estabeleceu, no seu artigo 5.º, um regime transitório para os rendimentos da categoria G.
- c) O regime transitório determina que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias criado pelo Código do Imposto de Mais-Valias, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver ocorrido depois da entrada em vigor do CIRS, ou seja, 1 de janeiro de 1989.
- d) Assim, estão excluídas de tributação em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de um prédio adquirido como rústico antes de 1 de janeiro de 1989.
- e) A isenção atende à natureza do prédio aquando da aquisição, em parte alguma a lei se referindo à natureza do mesmo no momento da transmissão.
- f) Pelo que, o facto de o prédio vir a ter outra natureza em 1995 e ser vendido de acordo com a mesma em 2021, não tem qualquer relevo para aplicação do regime transitório e consequente aplicação da isenção de tributação.
- g) Tendo o prédio sido adquirido como prédio rústico em 1981, os ganhos resultantes da sua alienação, ainda que já como prédio urbano, estão excluídos de tributação em IRS, ao abrigo do regime transitório.

-
- h) Este entendimento tem sido sufragado pela jurisprudência do STA e do CAAD, tendo esta jurisprudência sustentado que “ *Assim, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédio urbano adquirido como rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código, pese embora tenha, posteriormente, adquirido a natureza de urbano (terreno para construção) e sido alienado como tal*” – v. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11-10-2017, proferido no processo n.º 01657/06.4BEBRG.”;
- i) O facto de o referido prédio ser urbano quando os requerentes o alienaram não é relevante para apurar a incidência de imposto, pois essa qualidade foi adquirida em 1994, isto é, posteriormente à entrada em vigor do CIRS;
- j) A Requerida violou o princípio da protecção da confiança e segurança jurídica ao sujeitar a tributação um facto tributário que anteriormente não se encontrava sujeito, frustrando as expectativas dos contribuintes e afetando-as de forma inadmissível, arbitrária e excessivamente onerosa;
- k) Nos termos do artigo 59.º, n.º 1 da LGT, a Administração Tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco;
- l) E o artigo 48.º do CPPT, concretizando o dever de colaboração recíproca entre a AT e os contribuintes, estabelece que aquela “*esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem*” e o n.º 2 do mesmo artigo determina que “*o contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso*”;

- m) Ora a AT violou este dever de colaboração por, confrontada com a situação *in casu* e com a documentação apresentado pelos requerentes não ter facultado a informação necessária ao correcto cumprimento da lei;
- n) Terminam requerendo que seja:
 - a. aceite a ilegalidade com a consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2022..., no valor de € 18.687,79;
 - b. aceite a declaração de substituição de IRS do ano de 2021 e reconhecido o direito ao deferimento da reclamação graciosa apresentada em 4 de agosto de 2022;
 - c. condenada a Administração Tributária e Aduaneira à restituição aos Requerentes da quantia indevidamente paga, correspondente ao imposto apurado na referida liquidação impugnada, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

30. A Requerida, ou AT, responde sustentando a improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral com base nos seguintes argumentos:

- a) O Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30.11, que aprovou o CIRS, aboliu o imposto de mais-valias regulado pelo CIMV (Decreto-Lei n.º 46373, de 9/6/65), passando as mais-valias a ser tributadas em sede de IRS, na categoria G, passando a estar regulado que serão tributadas, em sede de IRS, todas as transmissões onerosas sobre imóveis (artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS);
- b) O n.º 1 do art. 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30.11, que aprovou o CIRS, e estabeleceu um “Regime transitório da categoria G”, foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho, passando a estipular que “*os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 673, de 9 de junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou*

direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor deste Código”, dispendo o n.º 2 que, «são havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo»;

- c) O CIMV já tributava as transmissões dos “terrenos para construção”, nos termos do n.º 1 do seu art. 1.º (“1.º Transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia (...)”);
- d) A qualificação de “terreno para construção” advinha, nos termos do CIMV, conforme estipulado no § 2º do n.º 4 do art. 1º deste normativo, do terreno estar integrado em zona urbanizada ou compreendida em zona urbanizada ou de tal qualificação resultar do “título aquisitivo”;
- e) Embora o imóvel adquirido pelos requerentes em 17.11.1980 estivesse inscrito na matriz como “rústico”, extrai-se do texto do “título aquisitivo” (a escritura de aquisição de 1980) que este terreno estava afetos à construção;
- f) Os requerentes não produziram prova que demonstrasse que o terreno estava afeto “ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário” – situação que, desde logo, o excluía da tributação das mais-valias ao abrigo do CIRS;
- g) No caso em apreço, a transmissão do terreno inscrito na matriz rústica estava abrangida pela tributação de mais-valias ao abrigo do CIMV porquanto se tratava de um terreno para construção, por qualificação atribuída pelo título aquisitivo e, conseqüentemente, à luz das disposições transitórias do n.º 1 do art. 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/87, fica também abrangida pela tributação das mais-valias ao abrigo do CIRS;
- h) Ora, no caso em apreço, os Requerentes não alienaram um prédio rústico (realidade não tributada pelo anterior imposto de mais-valias), mas sim um

prédio urbano (terreno para construção), anteriormente já sujeito ao imposto de mais-valias.

- i) Ou seja, na data da venda e caso ainda vigorasse o anterior sistema cedular de tributação, os ganhos apurados seriam sujeitos a tributação, pois, conforme já referido, as mais-valias decorrentes da alienação de terreno para construção estavam sujeitas ao anterior imposto de mais-valias, pelo que não se verifica a necessidade de acautelar eventuais legítimas expectativas que tivessem de ser protegidas.
- j) O prédio passou a estar inscrito na matriz urbana em 1995, mas na aceção do CIMV ele sempre foi, pelo menos desde 1980, um “terreno para construção”.
- k) A jurisprudência invocada pelos R. não afronta o ato de liquidação de IRS nº 2022..., controvertido nestes auto visto que, no caso concreto, e ao invés do que aconteceu na factualidade sobre que se debruçaram aqueles arestos, o terreno dos requerentes era já um “terreno para construção”, ao abrigo do CIMV;
- l) O preço porque foi vendido o prédio e, conseqüentemente a sua valorização, não se compagina com um prédio afeto à agricultura, sendo do conhecimento público que os terrenos apenas têm sido valorizados nas últimas décadas se o seu destino for a construção, já que, pelo contrário, os terrenos agrícolas em certas zonas do país têm mesmo vindo a perder valor, motivado pelo abandono da atividade agrícola;
- m) Era precisamente a valorização abrupta e inesperada dos terrenos em virtude da sua efetiva ou potencial afetação à construção que justificava a tributação em mais-valias já na vigência da legislação anterior;
- n) Se o terreno (inicial) fosse destinado à agricultura, não tinha sido fracionado e disperso por vários comproprietários, pois isso inviabilizaria a sua utilização agrícola, tanto mais que é do conhecimento público que a área onde está implementado o terreno— a ...— é uma área afeta à construção urbana.

- o) Quanto à alegação dos Requerentes de estarem aqui em causa os princípios da legalidade, confiança e da segurança a Requerida não está a aplicar a lei retroativamente, pois o imóvel aqui em causa, como terreno para construção já era em 1980, tributado em sede de mais valias.

Saneamento

31. Quanto à tempestividade é de referir que a nota de liquidação do IRS 2012 emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira tinha como data limite de pagamento o dia 31/08/2022. Em 05/08/2022 os Requerentes apresentaram uma Reclamação Graciosa no SF de Lisboa – ..., que não foi objeto de decisão, uma vez que os Requerentes em 17/11/2022 apresentaram o presente PPA.
32. Desta forma o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se devidamente representadas.
33. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º do RJAT), e é materialmente competente (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), de acordo com os fundamentos infra.
34. O processo não padece de nulidades podendo prosseguir-se para a decisão sobre o mérito da causa.

2 FUNDAMENTAÇÃO

Factos dados como provados

35. Com base nos documentos trazidos aos autos são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso sub judice:
- a. Por escritura pública de 17/11/1980 os R. adquiriram 1/251,44 avos do prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... da Secção AK, sito na ..., freguesia da ..., concelho de Almada, descrito na Conservatória do Registo

Predial de Almada sob o número ... como fazendo “parte do artigo rústico 164 da secção AK” pelo preço de 20.000\$00 (Documento 2).

- b. Consta da mencionada escritura que os compradores foram advertidos da obrigatoriedade de requererem na mencionada Conservatória no prazo de três meses a contar da data da escritura o registo do acto titulado por essa escritura, o que se encontra atestado pela apresentação 27 de 3 de Junho de 1981 (Documento 2).
- c. Este prédio rústico foi sujeito a um processo de legalização, com o respetivo loteamento e urbanização, na sequência do qual, em 1995, os 1/251,44 avos indivisos adquiridos pelos requerentes passaram a integrar um prédio urbano (terreno para construção) (documento 4).
- d. Assim o prédio adquirido em 1980 foi inscrito como terreno para construção em 1995, na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia (extinta) ..., do concelho de Almada, distrito de Setúbal, conforma resulta da Modelo 1 do IMI n.º ..., entregue, em 20/01/2013 (Documento 3).
- e. Em 20/04/2021 os R. alienaram o aludido imóvel composto por terreno para construção situado em ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da União das Freguesias da ... e ..., concelho de Almada, que teve origem no artigo ... da freguesia da ..., concelho de Almada, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Almada sob o n.º ... da extinta freguesia da ..., com inscrição da aquisição a favor dos requerentes, tendo o prédio sido alienado pelo preço de € 100.000,00 (Documento 5).
- f. Em 2022/06/30, os Requerentes apresentaram a declaração de rendimentos do ano 2021, na qual preencheram (entre outros) o quadro 4 do Anexo G (MAIS VALIAS E OUTROS INCREMENTOS PATRIMONIAIS) onde declararam a alienação onerosa do imóvel ...-U-...:

Realização: 2021-04 – 100.000,00.

Aquisição: 1981-06 – 99,76.

Despesas e encargos: ---

(facto alegado pela Requerida na resposta não contraditado pelos Requerentes).

- g. A Declaração Modelo 3 de IRS n.º ...-2021-... deu origem à liquidação de IRS n.º 2022..., de 2022/07/04, que apurou um valor de imposto a pagar de € 18.687,79 (Documento 7) regularizada em cobrança voluntária em 30.08.2022 (Documento 9).
- h. Em 03/08/2022, os R. submeteram uma declaração Modelo 3/IRS, de substituição, na qual substituíram o Anexo G pelo Anexo G1, retiraram do Anexo G o lote de terreno inscrito sob o artº ... da União das Freguesias de ... e ..., inscrevendo esse mesmo imóvel no anexo G1 onde declararam a aquisição do mesmo em 1981. Esta declaração encontra-se na situação de “Não liquidável” (Documento 6).
- i. Em 05/08/2022, os R. apresentaram uma Reclamação Graciosa no SF de Lisboa – ..., que não foi objeto de decisão, uma vez que os Requerentes em 17/11/2022 apresentaram o presente PPA, encontrando-se apenas a este processo (Documento 8).
- j. O prédio foi tributado como prédio rústico conforme ponto 6 da Reclamação Graciosa apresentada pelos Requerentes (Documento 8) que não é contraditado pela Requerida.
- k. Os Requerentes procederam no final de agosto de 2022 ao pagamento condicionado do referido imposto, no montante de € 18.687,79, por forma a evitar que contra si fosse instaurado um processo de execução fiscal (Documento 9).

Factos não provados

- 36. Com relevo para a decisão sobre o mérito não existem factos alegados que devam considerar-se como não provados.

Motivação

37. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada (cf. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
38. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
39. Assim, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados considerando a documentação entregue e os factos alegados pelas partes e não contraditados.

Questão decidenda

40. A questão central assenta na qualificação do imóvel alienado pelos requerentes, a saber, se o mesmo era rústico no momento da sua aquisição, em 1980, pelo sujeito passivo ou se se tratava de um terreno de construção e, como tal, já estava sujeito a tributação nos termos do disposto no artigo 1.º, n.º 1, do CIMV.
41. O Decreto-Lei n.º 46373, de 09.06.1965, que aprovou o Código de Imposto de Mais-valias, no seu artigo 1.º, sujeitava à incidência de imposto as operações enquadráveis nesse mesmo preceito, designadamente, “Transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41616, de 10 de Maio de 1958, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.”
42. Não estavam sujeitos ao Imposto de Mais Valias os ganhos derivados da alienação de prédios rústicos.
43. Com o Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRS, foi abolido o imposto de mais valias regulado pelo CIMV (Decreto-Lei n.º 46373, de 9/6/65),

-
- passando as mais valias a ser tributadas em sede de IRS, na categoria G, passando a estar regulado que serão tributadas, em sede de IRS, todas as transmissões onerosas sobre imóveis (artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS)
44. De forma a obviar a uma aplicação retroativa do CIRS, o n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11, que aprovou o CIRS, estabeleceu um “Regime transitório da categoria G”, que, na redação original estatua que “os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código”
45. Posteriormente, aquele preceito legal foi alterado pelo Decreto-Lei n.º141/92, de 17 de Julho, passando a estipular o seguinte “os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 673, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”. (sublinhado nosso)
46. O regime transitório instituído pelo artigo 5.º do diploma que aprovou o Código do IRS, visou salvaguardar as legítimas expectativas dos contribuintes de não ser surpreendidos com a tributação de ganhos com a alienação de realidades que, não estando sujeitas a tributação à data da aquisição, passavam a ser sujeitas a tributação com a introdução do novo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).
47. Nos termos do n.º 2.º do mesmo artigo, «são havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo».
48. Os Tribunais Superiores têm-se pronunciado sobre o sentido e alcance do n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, afirmando, de forma pacífica, que “o que se pretendeu com a mudança de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS,

categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retroactivos, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS» (vide, inter alia, acórdão proferido pelo STA no Proc n.º 01100/05, de 12-12-2006).

49. Por outro lado também a jurisprudência é praticamente unanime ao decidir sobre a tributação dos ganhos com a venda de prédios, nomeadamente os rústicos, que mantinham essa qualificação na data da entrada em vigor do CIRS e que só posteriormente passaram a ser qualificados como terrenos para construção.
50. Veja-se a conclusão do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no processo 01152/10.7BELR de 14-10-2020 que sobre esta matéria dispôs:

Quanto à questão – saber se, atento o disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, estão sujeitas a IRS as mais-valias obtidas com a alienação de prédios rústicos adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS e posteriormente transformados em terrenos para construção - não é nova neste Supremo Tribunal Administrativo e tem merecido de forma reiterada e uniforme a mesma solução, como dá nota o excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer. Na verdade, é jurisprudência pacífica que de harmonia com o disposto no artigo 5.º do Decreto- Lei n.º 442-A/88 não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios não qualificados como “terrenos para construção”, adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor do Código do IRS, pese embora tenham, posteriormente, adquirido a natureza de terrenos para construção e sido alienados como tal, como foi decidido no acórdão de 08/07/2015, proferido no processo 0584/15. Assim, porque a Recorrente não arguiu razões que ponham em causa esta jurisprudência e atento o disposto no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, que dispõe que o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo,

a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito, cumpre julgar improcedente o recurso remetendo, no essencial, para a fundamentação expendida no referido acórdão, que deverá ser lido com as necessárias adaptações ao presente caso, ao abrigo da faculdade que nos é concedida pelo n.º 5 do artigo 663.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

51. Em conclusão:
52. De acordo com o disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios não qualificados como “terrenos para construção”, adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor do Código do IRS, ainda que posteriormente possam adquirir a natureza de terrenos para construção e sejam alienados como tal.
53. O prédio em causa foi adquirido como rústico em 1980, não sendo terreno de construção, e mantinha essa natureza no momento de entrada em vigor do CIRS, em 01.01.1989, apenas passando a urbano em 1995.
54. Efectivamente, a escritura de aquisição do prédio em questão, datada de 17/11/1980 determina que os Requerentes adquiriram 1/251,44 avos do prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... da Secção AK, sito na ..., freguesia da ..., concelho de Almada, descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ... como fazendo “parte do artigo rústico ... da secção AK” pelo preço de 20.000\$00 (Documento 2).
55. Consta da mencionada escritura que os compradores foram advertidos da obrigatoriedade de requererem na mencionada Conservatória no prazo de três meses a contar da data da escritura o registo do acto titulado por essa escritura, o que se encontra atestado pela apresentação 27 de 3 de Junho de 1981 (Documento 2).
56. Ao contrário do que alega a Requerida, não há na escritura qualquer referência ao prédio adquirido em 1980 como sendo qualificado como “terreno para construção”.

57. Bem como a Requerida não logrou demonstrar que o prédio se encontrava numa zona urbanizada ou urbanizável ou compreendida em plano de urbanização, dado que não entregou qualquer meio atinente a essa prova.
58. Também não contestou a afirmação dos Requerentes na Reclamação Graciosa apresentada de que o prédio foi tributado como prédio rústico até à sua transformação em terreno para construção.
59. Pelo que os ganhos provenientes da sua alienação estão excluídos de imposto por força da aplicação do regime transitório previsto no artigo 5º do DL 442-A/88, de 30.11, onde se dispunha que “Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efetuado depois da entrada em vigor deste Código.”
60. Dos autos resulta que o prédio em causa foi adquirido como rústico em 1980, não sendo terreno de construção.
61. Verifica-se, do mesmo modo, que o mesmo mantinha essa natureza no momento de entrada em vigor do CIRS, em 01.01.1989, apenas passando a urbano em 1995. Como tal, ele estava formalmente fora do alcance da norma de incidência do artigo 1.º do CIVM, que sujeitava a imposto a transmissão onerosa de terrenos para construção.
62. Assim sendo, os ganhos provenientes da alienação do prédio sub judice estão excluídos de imposto por força da aplicação do regime transitório previsto no artigo 5º do DL 442-A/88, de 30.11, onde, em nome precisamente do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, especialmente relevante no direito fiscal, se dispunha que “Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efetuado depois da entrada em vigor deste Código.”
63. Conforme já se mencionou, este entendimento tem sido sufragado pela jurisprudência do STA e do CAAD, tendo aquela sustentado que “*o que se pretendeu com a mudança*

de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS, categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retroativos, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com exceção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS” .

64. Não obstante o direito fiscal ser fortemente conformado pelo princípio da primazia da substância sobre a forma, os elementos carreados pela AT para sustentar que o terreno em causa – estava afetos à construção (v.g. parcelamento; ausência de prova de atividade agrícola, comercial ou industrial), apesar de, em abstrato, não serem destituídos de alguma plausibilidade, não se revelam, aos olhos deste tribunal, como suficientemente seguros e cogentes para poderem infirmar a inscrição e descrição do prédio como rústico constante do registo e do contrato de compra e venda, de 1980, qualificação essa que releva no plano dos valores de previsibilidade e calculabilidade inerentes ao princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos, ínsito no princípio do Estado de direito, cujas refrações no direito fiscal encontram consagração, nomeadamente, na proibição de retroatividade de leis fiscais do artigo 103.º/3 da CRP.
65. Além disso, a inscrição e descrição do prédio como rústico condicionou, inevitavelmente, o valor da sua aquisição pelo sujeito passivo e a expectativa de utilização e afetação económica.
66. Em face do exposto, deve este Tribunal Arbitral determinar a anulação do ato de liquidação de IRS n.º aceite a ilegalidade com a consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2022..., no valor de € 18.687,79.
67. Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º, do 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”, dispondo os n.ºs 1 e 2 do artigo 43.º, e artigo 100.º, da LGT, que há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios quando se

determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

68. No caso, o erro de qualificação jurídica do prédio, a despeito da sua inscrição e descrição como prédio rústico – que conduziu à desconsideração do regime transitório previsto no artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30.11, e à tributação indevida de mais-valias – é imputável aos serviços da AT, tanto mais que, até 1995, a mesma tinha tributado o prédio como rústico e não como terreno de construção, havendo lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

3 DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Determinar a anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2022..., no valor de € 18.687,79 referente ao ano de 2021, com o consequente reembolso aos Requerentes do valor pago indevidamente;
- b) Condenar a Requerida, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), no pagamento dos juros indemnizatórios, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, calculados sobre as quantias indevidamente pagas, desde o dia em que foram pagas até ao efetivo e integral reembolso das mesmas.

4 VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 18.687,79 €, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

5 CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.224.00 €, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2024

O Árbitro

Ana Teixeira de Sousa