TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
628/09.3BELRS	13 de dezembro de 2019	Catarina Almeida E Sousa

DESCRITORES

Categoria g > Indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais > Aplicação da lei no tempo.

SUMÁRIO

I - A Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, aditou ao nº 1 do artigo 9.º do Código do IRS uma nova norma de incidência, a alínea e), passando aí a ler-se que "Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis."

II - Até à Reforma de 2014, levada a cabo pela Lei nº 82-E/2014, a indemnização pela cessação do contrato de arrendamento e benfeitorias realizadas não estava contemplada nas normas de incidência do IRS, concretamente enquanto rendimento da categoria G, previsto no artigo 9º, nº1, alínea b).

III - Se a primitiva redação já pretendesse abranger estes ganhos, seria natural que se atribuísse à nova redação natureza interpretativa, à semelhança do que é usual fazer-se nas leis orçamentais, quando se pretende que as novas redações (clarificadoras) se apliquem às situações potencialmente abrangidas pelas anteriores redações.

IV - A partir da Reforma do IRS de 2014, há uma nova despesa relevante para

efeitos de cálculo das mais-valias imobiliárias e, em compensação, uma ampliação simétrica, inovadora, da norma de incidência tributária, a que corresponde a referida alínea e) do nº 1 do artigo 9.º do Código do IRS.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os juízes que compõem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul

I – RELATÓRIO

José ..... veio deduzir impugnação judicial contra a decisão de indeferimento proferida em reclamação graciosa interposta contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), relativa ao ano de 2007.

O Tribunal Tributário de Lisboa, por sentença de 23 de Novembro de 2015, julgou procedente a impugnação, anulou o acto tributário e reconheceu o direito do impugnante a juros indemnizatórios.

Inconformada, a **Fazenda Publica**, veio recorrer contra a referida sentença.

As suas alegações terminam com a formulação das seguintes **conclusões**:

A. As questões a apreciar e a decidir, tal como vem mencionado na sentença, resumem-se em saber se o despacho de indeferimento e, bem assim, a liquidação mediatamente impugnada, qualificam com acerto a indemnização, para depois se poder aferir se a sujeitam à tributação.

B. No que concerne à questão da sujeição da indemnização a tributação, o Tribunal a quo decidiu que a quantia recebida pelos impugnantes não corresponde a um real e efectivo incremento patrimonial mas sim a uma reconstituição da situação existente antes da perda ocorrer, limitando o artigo 9º, nº1, alínea b) do CIRS os casos de tributação a indemnizações (além de

indemnizações por certos danos patrimoniais) por danos patrimoniais não comprovados ou por lucros cessantes de benefícios líquidos, excluindo as indemnizações por danos emergentes, já que aqui "ocorre apenas um aumento nominal do património que tinha sido alvo de anterior diminuição pela ocorrência do dano."

C. Não pode a Fazenda Pública concordar com o sentido da procedência da acção, tendo em conta a prova produzida nos autos.

D. O Código do IRS prevê a tributação dos rendimentos auferidos por pessoas singulares, sendo que se deve entender tal tributação como incidente sobre o acréscimo patrimonial das pessoas (o "enriquecimento").

E. O artigo 9º, nº1, alínea b), do CIRS determina que se consideram incrementos patrimoniais e como tal sujeitas a tributação as quantias provenientes de indemnizações:

• Que visem a reparação de danos não patrimoniais (exceto as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente);

• Que visem a reparação de danos emergentes quando estes não se encontrem devidamente comprovados;

• Que visem a reposição de lucros cessantes, considerando-se apenas as que se destinem a ressarcir benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão.

F. A indemnização em causa não visa a reparação de um dano não patrimonial mas sim a reparação de danos exclusivamente patrimoniais derivados das relações estabelecidas ao abrigo do arrendamento dos prédios.

G. Não se enquadrando a indemnização na 1ª parte da alínea b) do referido normativo, e não estando elencada no artigo 12º do CIRS, resta-nos verificar o seu enquadramento enquanto dano emergente ou mesmo lucro cessante.

H. Dano emergente representa o prejuízo efectivamente verificado no património de determinada pessoa e que atingiu bens ou direitos nele existentes à data do facto de que decorre a obrigação de indemnizar.

I. Por sua vez, lucro cessante não representa uma diminuição efectiva do património existente mas somente o não ingresso nele de determinados benefícios ou vantagens que por via do facto lesivo deixaram de ser obtidos.

J. Ora, entendendo o Meritíssimo Juiz que no caso em apreço ocorreu apenas um aumento nominal do património que tinha sido alvo de anterior diminuição pela ocorrência do dano, considerando assim estarmos perante danos patrimoniais emergentes – "da renúncia às virtualidades e benefícios de um arrendamento habitacional e agrícola ou ao abandono de benfeitorias realizadas nos prédios objecto desses arrendamentos" – deveria o Tribunal ter levado em consideração o facto desses danos não se encontrarem documentados.

K. A lei é totalmente explicita na parte em que estipula que não são tributadas as indemnizações que se destinem a repor o património danificado, que é o caso da situação em apreço, no entanto essa exclusão só se verifica quando tal situação se encontrar devidamente justificada, mais concretamente, através de documentos que prevejam as benfeitorias/obras efectuadas e o montante despendido ao longo dos anos com as mesmas, de modo a assim se evitarem situações de fraude.

L. Atento o exposto, decidindo o Meritíssimo Juiz pelo não enquadramento da indemnização em análise numa reparação por danos não patrimoniais, considerando existir um estrito ressarcimento patrimonial, e defendendo estarmos perante danos emergentes, deveria ter valorado as provas presentes nos autos e concluído pela não documentação das alegadas benfeitorias realizadas nos imóveis arrendados, sujeitando assim aquela quantia/indemnização a tributação.

M. A douta sentença padece de erro de julgamento de facto que determinou a errada aplicação do direito, entendendo a Fazenda Pública que inexiste qualquer ilegalidade tanto na decisão da reclamação graciosa, bem como na liquidação operada, possuindo o facto tributário em crise enquadramento legal no artigo 9º do CIRS, tendo o Impugnante declarado correctamente a quantia

recebida a titulo de indemnização no Anexo G – quadro 10 – campo 101, referente a incrementos patrimoniais.

N. Perante este quadro, entende a Fazenda Pública que o Tribunal a quo errou no seu julgamento de facto e direito, enfermando a sentença de uma errónea apreciação dos factos relevantes para a decisão e de uma errada interpretação da lei aplicável ao caso em apreço, violando o disposto nos artigos 9º e 12º do CIRS e ainda artigo 43º da LGT, devendo a sentença ser revogada.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão recorrida ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente.

Porém, V. Exas. Decidindo, farão a costumada JUSTIÇA.»

*

O **Recorrido** veio oferecer as suas **contra-alegações**, formulando as seguintes conclusões:

«**1=** Flui dos artgs. 5° e 12º do Código Civil, corroborado aliás pela Constituição da República vigente, como igualmente flui do bom senso: Os efeitos dos atos e contratos são regulados pela lei em vigor na altura da sua prática ou verificação.

Portanto, como regra, a lei nova não valora nem atos nem factos passados.

2= A alínea b) do nº 1 do art. 9° do C.I.R.S., na versão correspondente ao ano 2007, exclui perentoriamente de tributação as indemnizações resultantes de contratos de termo de transação, cujo acordo foi judicialmente homologado, como tudo sucedeu e está peticionado e documentado ainda neste processo de impugnação judicial, e tal como foi e está desde o inicio escrito na reclamação graciosa junta.

3= A Fazenda Nacional, recorrente, não questionou nem pôs em causa qualquer dos depoimentos prestados, quer agora, quer no passado, depoimentos

sinalizados na ata de fls. 160, depoimentos estes considerados e tidos em conta na douta sentença recorrida como se lê a fls. 200 e 201 dos autos, pelo que não será viável a modificação das respostas à matéria de facto.

Ora desde 9 de Junho de 1986 até 3 de Fevereiro de 2000, exerceu unicamente a sua atividade de operário bate-chapas automóvel em regime de profissional liberal, na Azinhaga das Freiras, em Carnide. Portanto, quando a transação judicial foi feita e judicialmente homologada pelo Mº Juíz da ex-13ª Vara Cível de Lisboa em 17 de Agosto de 2007, ou seja, em 2007 já o impugnante deixara de exercer aquela atividade em parte do locado; portanto uma razão mais que leva a desconsiderar esta atividade na hipótese em apreço, tudo como consta dos documentos comprovativos dados reproduzidos (docs. nº 2, 3 e 4, juntos com o requerimento de fls 115 (Resposta à contestação do Fisco).

4= Tendo em conta tudo quanto foi e está peticionado e documentado no processo de impugnação, e até como foi e está desde o início escrito na reclamação graciosa junta à petição do mesmo, e tal como confirmado foi nas inquirições realizadas na audiência de 20 de Dezembro de 201 3 (Fls. 160 dos autos), para alem da documentação judicial cível a esta junta, será de concluir que deva ser dado provimento à presente impugnação judicial e, consequentemente, seja julgada procedente e anulada a mencionada liquidação do IRS do ano 2007, devendo ser restituída ao impugnante a quantia de € 38.747,31 juntamente com os juros legais vencidos e vincendos desde 21 de Julho de 2009 até à data do seu pagamento integral pelo Fisco ao impugnante.

Para alem da argumentação desenvolvida desde o início pelo impugnante/recorrido,

5= O douto Tribunal "a quo", com base nos factos comprovados, procedeu ao competente desenvolvimento da hermenêutica própria que entendeu por mais adequada aos factos provados, mas tendo tido em conta a redação do aludido aitg. 9° na redação de 2007.

E a sua hermenêutica consta e está explicitada pormenorizadamente a fls.204 a

207, na douta sentença, razão pela qual nos limitamos aqui à sua invocação e adesão, dandoa reproduzida; manifestando óbvia consonância, porque justo é, pois, transcrevendo, igualmente: "se excluem as indemnizações por danos emergentes, já que aqui ocorre apenas um aumento nominal do património, que tinha sido alvo de anterior diminuição pela ocorrência do dano (cfr. neste sentido o Sr. Prof Casalta Nabais, in Contratos Fiscais - Reflexões Acerca da sua Admissibilidade, Coimbra 1994, n. 928,p ag. 288<, ou in O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo, para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Coimbra, 1998, pag. 520) ".
Termos em que, V. Excias., confirmando e mantendo integralmente a douta sentença recorrida, farão Justiça!»

*

A **Exma. Magistrada do Ministério Público** emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso.

*

Colhidos os **vistos legais**, vem o processo submetido à conferência desta Secção do Contencioso Tributário para decisão.

*

II – FUNDAMENTAÇÃO

- De facto

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

«1. Contra o Impugnante, José ....., correu termos pela 13ª Vara Cível 2ª Secção da comarca de Lisboa uma ação declarativa ordinária com o nº753/05.0YXLSB, pela qual a Autora, J....., L.da, pretendia (além de outro pedido) que aquele fosse condenado a reconhecer como seus, e a entregar-lhos livres de pessoas e bens, os prédios mistos com os números de polícia 26 a 26-A e 12 a 20, situados ambos na Rua ....., em Lisboa (mas na freguesia de Carnide), descritos na ...ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa, respetivamente, pelas fichas nº515/..... e nº516/.....

2. Depois de uma sentença de 9 de fevereiro de 2006 que, condenando embora no reconhecimento dos direitos de propriedade da Autora sobre ambos os bens (e condenando-a como litigante de má fé), reconheceu contudo a persistência e oponibilidade do seu arrendamento ao Impugnante, e após um acórdão de Tribunal Superior, de 28 de setembro de 2006, que por ter havido preterição de litisconsórcio necessário passivo (por não ter sido demandada também a mulher do Impugnante), anulou aquela sentença para supressão daquela omissão, eis que as partes chegaram a um acordo pelo qual, em primeiro lugar, a Autora reconheceu o Impugnante como seu inquilino e este e sua mulher a reconheceram a ela como dona e senhoria daqueles bens.

3. Mais assentaram nesse acordo em por fim a ambos arrendamentos e em que, nesse contexto, a Autora lhes prestava a quantia de €120.000, simultaneamente pela cessação do arrendamento e pelas benfeitorias que o Impugnante e mulher tinham realizado ao longo do tempo em que tinham tido a disponibilidade dos locados, que entregavam no estado em que se encontravam.

4. Com efeito, havia mais de 40 anos que o Impugnante morava na referida Rua ..... nº26, onde sucedera por morte de seu pai no arrendamento

originariamente contratado por este, explorando ainda aí a área agrícola anexa e, no prédio próximo, dessa Rua, com entrada pelo citado nº20, uma pequena e rudimentar oficina de reparação automóvel.

5. Aquele acordo foi remetido aos autos a 24 de julho de 2007, data em que a quantia referida no ponto 3. foi recebida pelo Impugnante e mulher.

6. O respetivo termo só viria a ser lavrado nos autos a 17 de agosto de 2007 e, pela descrita composição do litígio que os separara, as partes nessa ação puseram-lhe fim do modo descrito, vindo tal acordo a ser homologado por sentença de 17 de setembro seguinte, a qual passou em julgado.

7. Na sua declaração para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, apresentada a 19 de abril de 2008 via eletrónica, o Impugnante e mulher fizeram relacionar a quantia que tinham recebido conforme descrito nos pontos 3. e 5. como representativa de uma indemnização por danos patrimoniais/não patrimoniais ou por lucros cessantes [anexo G do modelo 3 para declaração de rendimentos para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, seu «quadro» 10 e «campo» 1001].

8. Tendo presente essa declaração, com os demais elementos nela contidos, a Administração Tributária elaborou ao Impugnante e mulher, em 17 de julho de 2008, a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, relativa ao ano de 2007, com o nº[2008]..... que, sob o rendimento global de €125.323,22, determinou uma coleta líquida de €36.175,12.

9. Sob uma compensação de 22 de agosto de 2008, a liquidação foi notificada ao Impugnante e mulher como tendo prazo de pagamento com termo a 1 de outubro de 2008.

10. Em 23 de setembro de 2008 o Impugnante e mulher reclamaram graciosamente daquela liquidação, ao que coube o nº.....37 no Serviço de Finanças de Mafra, pedindo a correção da liquidação por exclusão daquela quantia de €120.000, invocando que fora por lapso inscrita na declaração e argumentando, também, que o art.9º nº 1 corpo e alínea b) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares a excluía, por sua origem, da tributação em sede deste tributo.

11. No termo do procedimento mencionado no ponto anterior foi proferida decisão de indeferimento da reclamação, de 13 de março de 2009, com fundamento em que a indemnização:

…«[acordada n’] uma transação judicial que pôs termo ao contrato de arrendamento de um prédio que servia de sua [referindo-se ao Impugnante e mulher] habitação permanente e respetivas benfeitorias […] respeita à entrega n ã o apenas de[’sse bem][…], mas também de um espaço para oficina automóvel […] § […] [Assim,] a indemnização em questão visa reparar [danos] […] no património dos ora reclamantes […] [que] não possuem natureza não patrimonial, mas sim patrimonial. § Ora, a exceção prevista na norma do art.9ºnº1 corpo e alínea b) [do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares][…] sobre as indemnizações fixadas por decisão judicial ou arbitral, ou resultantes de transação, respeita apenas às indemnizações por danos patrimoniais, previstas na segunda parte dessa norma.»…

12. Tendo dessa decisão sido o Impugnante e mulher notificados a 20 de março de 2009, no dia 31 seguinte aquele apresentou a petição na origem dos presentes autos.

13. Paralelamente, como a dívida de imposto determinada pela liquidação referida no ponto 8. não tinha sido paga no prazo referido no ponto 9., no mencionado Serviço de Finanças foi instaurada a 24 de outubro de 2008 a execução nº.....36, visando a sua cobrança coerciva.

14. Para ficarem suspensos esses autos enquanto decorresse quer a citada reclamação, quer o procedimento ou processo que eventualmente se lhe seguisse, prestaram o Impugnante e mulher, em 27 de novembro de 2008, uma garantia bancária de boa cobrança, até à quantia de €46.489,80, a qual foi aceite pelo Órgão de Execução Fiscal.

15. Todavia, posteriormente a isso, dados os encargos em que os fazia incorrer a manutenção da garantia, a seu pedido, mediante despacho do Órgão de Execução Fiscal de 9 de julho de 2009, aquela foi acionada para solver, sem mais delonga, a dívida exequenda e seu acrescido, tendo o seu pagamento [num total de €38.747,31] sido efetivado em data próxima, senão contígua, mas posterior a 21 de julho de 2009.

Não há outros factos provados que relevantes sejam para a apreciação da causa, sendo certo que não resultou provado, dentre o alegado, que a inscrição da indemnização decorresse de um lapso – fosse ele material ou por errado entendimento quanto à necessidade legal da inscrição, e que ele fosse dos próprios ou de terceiro a quem tivessem pedido para preencher e apresentar a respetiva declaração de rendimentos. Como quer que seja, não se vê que esta matéria seja relevante, segundo as soluções plausíveis de direito, para os assinalados temas da decisão.

A formação da convicção sobre os factos provados assentou-a o Tribunal na prova documental junta aos autos, designadamente no teor da liquidação e

declaração de rendimentos apresentada via eletrónica na sua origem, contida na reclamação graciosa, de suas fls.13ss. e 7ss., bem como na descrição detalha daquela, de suas fls.14ss. e de fls.110ss. do processo administrativo. Quanto ao teor da ação cível mencionada, tal resultou das decisões e do mais mencionado acerca dela, constante de fls.30-68, de fls.17-21, bem como de fls.22, quanto ao recibo da indemnização ali acordada e, ainda, da certidão pedida oficiosamente, de fls.165-169. Os elementos descritos acerca da execução fiscal resultaram também do já citado, o que foi extraído do processo administrativo e, ainda, de fls.15 e de fls.103-113 dos autos, estes retirados da execução ou do acionamento, junto do banco, da mencionada garantia. Por fim, da reclamação graciosa, seus termos, decisões e sua fundamentação retirou-se, et pour cause, o que sobre esse mesmo procedimento queda consignado. Assim, essa documentação – aliás sobre factos incontroversos quanto ao seu acontecer, embora não quanto à sua leitura justributária – serviu de suporte probatório do que consignado ficou sob os pontos 1.-3. e 5.-6., extraído dos elementos da ação cível sobre o seu teor, tramitação e desfecho; sob os pontos 7.-9., extraído da declaração de rendimentos e elementos citados sobre o conteúdo da liquidação; sob os pontos 10.-12., retirado da própria reclamação graciosa (e, o ponto 12. in fine, da petição dos presentes autos, quanto à respetiva apresentação em Juízo); o conteúdo dos pontos 13.-15., a partir da documentação sobre a execução fiscal. A tal documentação se reconheceu a força probatória para demonstração dos factos nela contidos, na medida em que a sua fidedignidade não foi posta em causa, nem se mostra controvertida, sendo que sobre a sua correspondência com os originais não se suscitou dúvida alguma, conforme dispõem os arts.369ºnº1, 370ºnº1 e 371ºnº1 do Código Civil e arts.373ºnº1, 374ºnº1 e 376ºnº1 do mesmo diploma, quanto aos documentos públicos e particulares, respetivamente, em conjugação com o seu art.383ºnº1 no caso das certidões, cfr. ainda o disposto no art.34ºnº2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Já a factualidade contida no ponto 4. foi

julgada provada não apenas com base no que se retirou, de útil, a esse propósito, do processo cível, mas sobretudo com apoio nos depoimentos das primeira e terceira testemunhas, que depuseram com isenção e naturalidade, respetivamente, vizinho e amigo de longa data do Impugnante, e que demostraram razão de ciência notória, por viverem nas redondezas dos prédios referidos na matéria de facto e conhecerem de há muito o Impugnante, e depuseram sobre as circunstâncias de vida do Impugnante nos prédios referidos na matéria de facto provada, sua ocupação, bem como quais as caraterísticas desses prédios. Cumpre ainda referir que estas duas testemunhas exprimiram também o que entenderam ter sido o sentido e finalidade da indemnização recebida pelo Impugnante e mulher, aquando da entrega dos locados e cessação dos arrendamentos, tendo-a definido segundo um sentido concordante, senão coincidente, com o vertido no termo de transação exarado no processo cível. Por fim, cabe referir que o depoimento da segunda testemunha se revelou inócuo para a matéria dos autos. Assim, sob aquela documentação e factos invocados a seu propósito e, ainda em concatenação com a prova testemunhal, sobre a factualidade acabada de assinalar, porque os depoimentos convenceram da veracidade do narrado, ao abrigo do disposto nos arts.396º do Código Civil o Tribunal respondeu à matéria de facto da forma plasmada supra.

**

O aludido facto não provado, pese embora a sua irrelevância já acima assinalada, mereceu tal conclusão judicativa pela absoluta falta de prova sobre ele.»

*

- De Direito

Conforme entendimento pacífico dos Tribunais Superiores, são as conclusões extraídas pelo recorrente, a partir da respectiva motivação, que operam a fixação e delimitação do objecto dos recursos que àqueles são submetidos, sem prejuízo da tomada de posição sobre todas e quaisquer questões que, face à lei, sejam de conhecimento oficioso e de que ainda seja possível conhecer.

Ora, lidas as conclusões das alegações de recurso, temos a seguinte questão a dirimir: saber se a sentença errou ao considerar que a indemnização recebida pelo Impugnante, em 2007, não estava sujeita a IRS.

Vejamos, antes de mais avançarmos, o essencial do discurso fundamentador que permitiu ao Juiz a quo concluir nos termos em que o fez.

"(…)

Ora, tendo presente essa causa substancial da indemnização acordada, a entrega dos locados e o "abandono" das benfeitorias neles integradas a favor da senhoria – benfeitorias essas que quiçá nem seriam de todo separáveis dos prédios com préstimo –, dúvidas não tem o Tribunal de que o dano, enquanto perda do conteúdo dessas posições ativas sobre bens que subsistiam nas esferas do Impugnante e mulher e, assim, perdas de valor com expressão económica – conferem à indemnização a natureza de estrito ressarcimento patrimonial, tendo na sua anterioridade, aliás, como causa mediata, uma relação contratual e de caráter também patrimonial, os arrendamentos.

(…)

Chegados a este patamar expositivo e conclusivo, é então o momento de saber se, como pretende o Impugnante, a indemnização em causa é excluída da tributação operada, ou ao invés está a ela sujeita, como defende a Administração Tributária.

Ora, percorrendo o já citado art.9ºnº1 corpo e, maxime, a alínea b), s. m. o., não vemos onde estabeleça o Legislador que entre a tipologia residual de

rendimentos que considera incrementos patrimoniais sujeitos a tributação segundo o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, se incluam também os valores percebidos para reparação de danos patrimoniais emergentes da renúncia às virtualidades e benefícios de um arrendamento habitacional e agrícola, ou ao abandono de benfeitorias realizadas nos prédios objeto desses arrendamentos. Com efeito, as indemnizações objeto de tributação aí elencadas constituem-se todas em efetivos e reais incrementos patrimoniais, em relação ao statu quo estritamente patrimonial existente à data da sua perceção pelo beneficiário, ao passo que num caso como o presente a indemnização visa a ressarcir de uma perda, como descrito, i. e., a repor por via compensatória a situação que existiria antes dessa perda. Donde que não seja um real e efetivo incremento patrimonial o valor da indemnização em causa, antes correspondendo exatamente à ideia de reconstituição da situação existente antes da perda ocorrer, citados arts.562º e 566ºnº1 do Código Civil. Ora, é nos limites do princípio da capacidade contributiva, como limite constitucional à tributação, que se enquadra a tributação das indemnizações, implicando que apenas tenha lugar se e na medida em que se constituam em efetivos rendimentos, ou seja, em incrementos patrimoniais reais, mesmo nos quadros de um conceito amplo de rendimento, abrangendo a generalidade dos acréscimos patrimoniais. Aquele princípio limita radicalmente, pois, a inclusão de falsos acréscimos patrimoniais, como indemnizações ressarcitórias ou por danos emergentes, dirigidas exclusivamente à reposição patrimonial. E isso é o que determina o estatuído pelo citado art.9ºnº1 corpo e alínea b), que limita os casos de tributação a indemnizações (além de indemnizações por certos danos não patrimoniais) por danos patrimoniais não comprovados, ou por lucros cessantes de benefícios líquidos – aquelas que podem ser ainda gastas após a reposição do património inicial, expressando por isso um enriquecimento efetivo. Pelo que se excluem as indemnizações por danos emergentes, já que aqui ocorre apenas um aumento nominal do património que tinha sido alvo de

anterior diminuição pela ocorrência do dano, cfr. neste sentido o Senhor Prof. Casalta Nabais, in Contratos Fiscais - Reflexões Acerca da sua Admissibilidade, Coimbra, 1994, n. 928, pág.288, ou in O Dever Fundamental de Pagar Impostos Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Coimbra, 1998, pág.520.

Em face do exposto e sem necessidade de mais alongado excurso, concluímos pois que a liquidação operada, como depois a decisão da reclamação graciosa, operam e caucionam, respetivamente, uma tributação que está excluída pelas normas de incidência do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e, em particular, pelos arts.9ºnº1 corpo e alínea b), ou 12º a contrario, ambos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redação aqui aplicável. Assim, essa tributação é ilegal por falta de norma porque além do elenco dos incrementos patrimoniais que a autorizariam, ofendendo ainda o princípio constitucional referido. Com esse fundamento anulamos quer a decisão da reclamação graciosa, quer a liquidação mediatamente impugnada, na parte em que assenta na consideração da referida indemnização como passível da tributação que efetua, art.135º do Código de Procedimento Administrativo de então, art.163º na sua versão atual".

Para além da anulação da liquidação impugnada, o TT de Lisboa reconheceu ao impugnante o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, conforme peticionado.

A Fazenda Pública insurge-se contra o assim decidido, defendendo que: "A indemnização em causa não visa a reparação de um dano não patrimonial mas sim a reparação de danos exclusivamente patrimoniais derivados das relações estabelecidas ao abrigo do arrendamento dos prédios". Acrescenta que, "entendendo o Meritíssimo Juiz que no caso em apreço ocorreu apenas um aumento nominal do património que tinha sido alvo de anterior diminuição pela ocorrência do dano, considerando assim estarmos perante danos patrimoniais emergentes – "da renúncia às virtualidades e benefícios de um arrendamento

habitacional e agrícola ou ao abandono de benfeitorias realizadas nos prédios objecto desses arrendamentos" – deveria o Tribunal ter levado em consideração o facto desses danos não se encontrarem documentados". Para a Recorrente, "a lei é totalmente explicita na parte em que estipula que não são tributadas as indemnizações que se destinem a repor o património danificado, que é o caso da situação em apreço, no entanto essa exclusão só se verifica quando tal situação se encontrar devidamente justificada, mais concretamente, através de documentos que prevejam as benfeitorias/obras efectuadas e o montante despendido ao longo dos anos com as mesmas, de modo a assim se evitarem situações de fraude". Assim, deveria o Mmo. Juiz "ter valorado as provas presentes nos autos e concluído pela não documentação das alegadas benfeitorias realizadas nos imóveis arrendados, sujeitando assim aquela quantia/indemnização a tributação".

Em conclusão, para a Recorrente, deve a liquidação de IRS emitida deve ser mantida, não podendo permanecer a sentença que a anulou e que condenou a Fazenda Pública ao pagamento de juros indemnizatórios.

Diga-se, desde já, que a AT configurou (como neste recurso se vê, aliás) a liquidação no âmbito da categoria G, tal como o sujeito passivo, pelo que não cabe indagar se a mesma estaria, ou não, incluída noutra categoria de rendimentos de IRS.

Prosseguindo.

O artigo 9.º, nº1, alínea b) do CIRS, na redacção em vigor em 2007, previa, sob a epígrafe "Rendimentos da categoria G", o seguinte:

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

a) …

b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de transacção, 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) …

d) …

Por seu turno, o artigo 12.º, nº1, do CIRS, sob a epígrafe "Delimitação negativa de incidência", dispunha o seguinte:

1 - O IRS não incide sobre as indemnizações recebidas ao abrigo de contrato de seguro ou devidas a outro título, salvo quando:

a) As indemnizações devam ser consideradas como proveitos para efeitos de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais;

b) Se trate das indemnizações referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º;

c) Se trate das indemnizações relativas a bens sinistrados, de harmonia com o artigo 43.º do Código do IRC;

d) Neste Código se disponha diferentemente.

Temos, pois, que nos termos da apontada alínea b) do nº1 do artigo 9º, incluíam-se, então, no âmbito de tributação as indemnizações por:

a) danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente,

b) danos emergentes não comprovados,

c) 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.

Esta previsão legal foi alterada, concretamente com a reforma do CIRS de 2014, em termos que assumem uma especial importância para o caso que nos ocupa, ou seja, para as situações de indemnização do arrendatário por abdicar do imóvel que habita e pelas benfeitorias nele realizadas na pendência do arrendamento.

Com efeito, importa ter presente que a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, aditou ao nº 1 do artigo 9.º do Código do IRS uma nova norma de incidência, a

alínea e), passando aí a ler-se:

"Artigo 9.º

Rendimentos da categoria G

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

a) […];

b) […];

c) […];

d) […];

e) As indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis."

A este propósito, e como meio auxiliar incontornável na interpretação, chama-se à colação o Anteprojecto da Reforma do IRS, de Julho de 2104, concretamente o seu ponto 4.1.12.10, no qual se pode ler o seguinte:

"A par com o que, como já referimos, acontece no âmbito das mais-valias de partes sociais e de outros valores mobiliários, também no caso das mais-valias imobiliárias se regista um regime injustificadamente restritivo ao nível das despesas elegíveis para efeitos da determinação destas mais-valias, pois a lei excluiu a dedutibilidade de gastos efetiva e necessariamente suportados para a respetiva obtenção.

Com o objetivo de assegurar uma tributação mais justa, que atenda à real capacidade contributiva, entende-se que deve ser alargado o leque de despesas a considerar na determinação de mais e menos-valias, passando a incluir as indemnizações comprovadamente pagas pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos relativos a bens imóveis.

Em contrapartida, prevê-se expressamente que aquelas indemnizações constituam incrementos patrimoniais passíveis de tributação na esfera dos respetivos beneficiários" (negrito nosso).

A introdução desta previsão expressa na lei afigura-se relacionada com "com o

cômputo do ganho passível de tributação em IRS enquanto mais valia, pela transmissão de bens imóveis, destinado à agilização do mercado de arrendamento imobiliário, tendo previsto a sua simétrica tributação" (cfr. CAAD, processo nº 67/2016-T do CAAD, de 05/08/16).

Realce-se, aliás, que o emprego da palavra "expressamente" – lê-se, "Em contrapartida, prevê-se expressamente que aquelas indemnizações constituam incrementos patrimoniais passíveis de tributação na esfera dos respetivos beneficiários" – no Anteprojecto de Reforma, a par da circunstância de o legislador não ter atribuído carácter interpretativo à alínea e) do nº1 do artigo 9º do CIRS, levam-nos a concluir, com firmeza, que tal preceito se apresenta com carácter inovador.

Dito de outro modo, até à Reforma de 2014, levada a cabo pela Lei nº 82-E/2014, de 31 de Dezembro, a indemnização pela cessação do contrato de arrendamento e benfeitorias realizadas não estava contemplada nas normas de incidência do IRS, concretamente enquanto rendimento da categoria G, previsto no artigo 9º, nº1, alínea b), como a Fazenda Pública aqui defende.

"Na verdade, se a primitiva redação já pretendesse abranger estes ganhos, seria natural que se atribuísse à nova redação natureza interpretativa, à semelhança do que é usual fazer-se nas leis orçamentais, quando se pretende que as novas redações (clarificadoras) se apliquem às situações potencialmente abrangidas pelas anteriores redações. Por isso, o facto de não se ter atribuída natureza interpretativa à nova alínea no sentido de que se ter pretendido ampliar o âmbito de incidência da referida norma e não mantê-lo, esclarecendo-o" - cfr. processo nº 67/2016-T já citado.

Temos, pois, que, a partir da Reforma do IRS de 2014, há uma nova despesa relevante para efeitos de cálculo das mais-valias imobiliárias e, em compensação (como o texto do Anteprojecto esclarece), uma ampliação simétrica, inovadora, da norma de incidência tributária, a que corresponde a supra transcrita alínea e) do nº 1 do artigo 9.º do Código do IRS – Constituem

incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis.

Com efeito, foi, com novidade, incluída na norma de incidência uma nova realidade, não abrangida na redacção anterior do preceito, concretamente na formulação vigente em 2007, data a que se reportam os factos aqui em apreciação.

Portanto, tem razão o sujeito passivo, Impugnante, aqui Recorrido, quando defende que a alínea b) do nº 1 do artigo 9° do CIRS, na redacção vigente no ano 2007, não contempla a indemnização recebida.

Reiteram-se, pois, as razões que fomos adiantando neste sentido e que, relativamente ao segmento decisório da sentença nos levam a confirmá-la e ao efeito invalidade da liquidação de IRS, com a fundamentação aqui avançada.

Aqui chegados, fácil é concluir relativamente ao outro segmento da decisão que motiva a discordância da Recorrente: o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

Vejamos.

Dispõe o nº1 do artigo 43 da LGT que "São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".

Por seu turno, estabelece o artigo 100º da LGT que a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.

No caso, não levanta dúvidas que a anulação da liquidação tem por fundamento uma ilegalidade substantiva (e não meramente procedimental) inerente à

relação jurídica tributária, em concreto a violação da alínea b) do nº1 do artigo 9º do CIRS.

Existe, também, erro imputável aos serviços, para efeitos do disposto no transcrito nº 1 do artigo 43º da LGT, não obstante estarmos em face de um valor inicialmente declarado pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos por si apresentada.

Na verdade, como sublinha Jorge Lopes de Sousa, "Nas situações em que a prática do acto que define a dívida tributária cabe ao contribuinte (como sucede, nomeadamente, nos referidos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta), bem como naqueles em que o acto é praticado pela Administração Tributária com base em informações erradas prestadas pelo contribuinte e há lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), o erro passará a ser imputável à Administração Tributária após o eventual indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração Tributária toma posição sobre a situação do contribuinte, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos. Será indiferente, para este efeito de imputabilidade do erro, gerador de dívida de juros indemnizatórios, que se trate de caso de impugnação administrativa necessária ou de facultativa, pois, em qualquer dos casos, a decisão da impugnação (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) é um acto da autoria da Administração Tributária, pelo que o eventual erro ser-lhe-á imputável, a partir do momento em que o praticou. À prática de acto expresso deverá ser equiparado, para este efeito, o indeferimento tácito, formado pelo decurso do prazo legal de decisão da impugnação administrativa (art. 57.°, n.º 5, da LGT), pois é este o momento em que a Administração Tributária deveria ter proferido um acto legal e, com a sua omissão, manteve a situação de ilegalidade, o que permite imputar-lhe a responsabilidade pela manutenção da situação de erro e pagamento indevido." (Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e

Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6ª ed., vol. I, anotação 6)a) 2 ao artigo 61º, p. 537.)

No caso vertente, releva apenas o momento do pagamento do imposto, posterior a 21 de Julho de 2009 (cfr. ponto 15 do probatório), sendo certo que, aquando da análise e decisão da reclamação graciosa (cfr. pontos 10 e 11 do probatório), ou seja, em Março de 2009, ainda a liquidação não se mostrava paga.

Assim sendo, tem o Recorrido direito a juros indemnizatórios, conforme decidido, os quais se contam desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, à taxa prevista no nº 4 do artigo 43º da LGT.

Termos em que, sem necessidade de mais e maiores considerações, improcedem todas as conclusões da alegação de recurso e, nessa medida, nega-se provimento ao recurso jurisdicional.

*

III- DECISÃO

Face ao exposto, acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em **negar provimento ao recurso.**

Custas pela Recorrente.

Registe e Notifique.

Lisboa, 13/12/19

Catarina Almeida e Sousa

Isabel Fernandes

Jorge Cortez

Fonte: http://www.dgsi.pt