

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL**Acórdão**

Processo

711/13.0BELRA

Data do documento

9 de junho de 2021

Relator

Ana Pinhol

DESCRIPTORIOS

Regime simplificado > Coeficiente aplicável.

SUMÁRIO

I. As regras aplicáveis à determinação dos rendimentos da categoria B, de acordo com o regime simplificado, estão previstas no artigo 31.º do Código do IRS.

II. Segundo o Plano Oficial de Contabilidade (POC) na classe 3 «Existências» lançam-se somente os bens armazenáveis que se destinam a venda ou a serem consumidos no processo produtivo da empresa.

III. Não resultando os rendimentos auferidos de uma actividade de compra e venda de mercadorias ou produtos, não será de aplicar o coeficiente de 0,20, mas o coeficiente de 0,70.

TEXTO INTEGRAL**ACÓRDÃO**

I. RELATÓRIO

A..... recorre para este Tribunal Central Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que julgou improcedente procedente a impugnação judicial por ele deduzida da decisão de indeferimento do recurso hierárquico do indeferimento de reclamação graciosa que deduziu contra o acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º de 1.5.2011, referente ao ano de 2007, **formulando, para o efeito, as seguintes conclusões:**

«**1**-O presente recurso vai interposto da douda sentença que, indeferindo a impugnação do recorrente, manteve válida, na ordem jurídica, a liquidação de IRS do ano de 2007 no valor de 13.541,54 €.

2-A sobredita liquidação fundamentou-se no facto de o recorrente e sua mulher, terem adquirido e, posteriormente, vendido, no mesmo dia (18.09.2007) um bem imóvel, já identificado nos autos.

3-A aquisição do mesmo bem imóvel foi efetuada pelo preço de 83.713,75 € e a venda pelo preço de 160.000,00 €.

4-Como o VPT do imóvel era de 89.660,00 €, superior ao valor declarado de aquisição, a AT, considerou este valor como sendo o valor de aquisição a considerar.

5-Apurando, no RIT, mais valias de 71.422,08 €;

6-Aplicando, depois, a este montante de mais valias, o coeficiente 0,70, previsto no nº 2 do artigo 31º do CIRS, para determinar a matéria coletável, que fixou

em 49.995,46 €, sobre a qual foi liquidado o imposto - IRS - a pagar.

7-A AT., considerou (e bem, reconhecemos) que, por se estar face a um negócio especulativo, com vista a obter lucro (compra e venda no mesmo dia), o mesmo consubstanciava um ato de comércio, logo, a obtenção de um rendimento empresarial, a tributar em sede de IRS, na categoria B, regime simplificado (regime no qual estava enquadrada a mulher do recorrente que explorava uma pastelaria).

8-Afastando a tributação na categoria G do IRS por não se tratar de uma mais valia ocasional, não derivada de ato empresarial.

9-Na douda sentença recorrida acolheram-se todos os factos, qualificação jurídica e aplicação do direito, plasmada pela AT no seu relatório., e que agora ficaram resumidos.

10-O recorrente, concorda com todos os factos dados por provados na douda sentença, TODAVIA, entende que na mesma se cometeram 2 erros, na interpretação e aplicação da lei, que desvirtuaram e inquinaram de ilegalidade os valores apurados e a tributação.

11-Na douda sentença, interpretou-se e aplicou-se mal a lei, aos factos dados por provados, no que respeita ao teor do artigo 31 nº 2 do CIRS, ao considerar-se que o rendimento, obtido pelo recorrente, com a venda do bem imóvel, seria de qualificar como uma mais valia.

12-Como consequência deste erro, ao ganho apurado com a venda do imóvel, aplicou-se o coeficiente 0,70 previsto no citado artigo, o que consubstancia um segundo erro.

13 -Vejamos, então, os 2 identificados erros:

a) Na alínea c) do n. 2 do artigo 3º do CIRS, regulam-se as mais valias da categoria "B", remetendo-se a definição das mesmas para o artigo 43º do CIRC, nos termos do qual, e no seu nº 1, são consideradas mais valias os ganhos com a transmissão onerosa de elementos do ativo imobilizado de uma empresa.

b) Ora, no caso vertente, o imóvel foi adquirido e vendido no mesmo dia, não sendo um elemento do ativo imobilizado, mas sim uma mercadoria (ativo adquirido para venda).

c) Um bem do ativo imobilizado é um bem adquirido para permanecer na empresa por vários exercícios, integrar-se no processo produtivo, contribuindo para a realização do objeto social (exemplo: um imóvel que adquirido para servir de escritório da empresa, a balança do merceiro).

d) Quer no RIT, quer no teor da douda sentença recorrida, afirma-se que o recorrente realizou um negócio especulativo, um ato de comércio com vista à obtenção de LUCRO (que depois se qualifica como mais valias, com evidente erro de técnica jurídica).

e) E o facto de quer compra, quer a venda, com lucro, se terem verificado no mesmo dia, afasta a hipótese de se poder concluir que estamos perante a venda de um bem do ativo imobilizado (bem adquirido para se integrar no processo produtivo, para ser usado pela empresa na sua atividade).

f) Ao invés, tratando-se da venda de um ativo corrente, mercadoria (classificada no POC, na conta classe 3 (existências), subconta 312 (mercadorias)), o

rendimento gerado, com a venda, é um LUCRO (é erro técnico chamar-lhe de mais valias), ao qual, com a aplicação do coeficiente 0,20, previsto no nº do artigo 31º do CIRS, obtêm-se o valor da matéria coletável (ou matéria tributável).

g) Ao não se interpretar e aplicar a lei aos factos, como agora se descreve, a douda sentença recorrida, interpretou e aplicou mal a lei, violando-a, na redação em vigor à data dos factos, entre outros, o disposto na alínea c) do nº 2 do artigo 3º do CIRS, do nº 1 do artigo 43º do CIRC e, ainda, o nº 2 do artigo 31º do CIRC.

h) Razão pela qual a douda sentença deve de ser revogada e substituída por doudo acórdão (uma vez que o processo contem todos os elementos necessários à boa decisão) que declare que o rendimento apurado com a venda do bem imóvel, não é qualificado como mais-valias, uma vez que não foi obtido com a alienação de um bem do ativo imobilizado, mas sim qualificado de PROVEITO ou LUCRO, por se tratar de um ativo corrente, adquirido para venda.

i) Em consequência, deve o doudo acórdão, julgando procedente a impugnação e o presente recurso, anular a fixação da matéria coletável com base no coeficiente 0,70, e, em consequência, anular, também, a liquidação de IRS, já identificada, do exercício de 2007, por forma a que a matéria coletável seja obtida pela aplicação do coeficiente 0,20, liquidando-se imposto sobre o novo valor apurado.

Termos em que, com o doudo suprimento de V/Ex.^{as}, Venerandos Senhores Doutores Juízes Desembargadores, deve o presente recurso ser recebido, julgado procedente por provado, e, em consequência, revogar-se a douda sentença recorrida, substituindo-se a mesma por doudo acórdão que julgue

procedente este recurso e a impugnação, anulando-se o ato tributário de liquidação de IRS e juros, respeitante ao exercício de 2007.

Assim se fazendo a costumada justiça!»

**

A Recorrida, notificada da admissão do recurso interposto, não contra-alegou.

**

O Exmo. Procurador-Geral Adjunto, junto deste Tribunal Central, emitiu o douto parecer, pronunciando-se, a final, no sentido de ser negado provimento ao recurso

**

Colhidos os «Vistos» dos Ex.mos Juízes Desembargadores Adjuntos, cumpre, agora,

decidir, submetendo-se para o efeito os autos à Conferência.

**

II. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO

O objecto dos recursos é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações (cfr. artigo 635.º, n.º 4 e artigo 639.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil (CPC), sem prejuízo das questões de que o tribunal ad quem possa ou deva

conhecer oficiosamente, apenas estando este tribunal adstrito à apreciação das questões suscitadas que sejam relevantes para conhecimento do objecto do recurso.

Neste quadro, e face ao teor das conclusões formuladas a questão a decidir é a de saber se a sentença recorrida, incorreu em erro de julgamento por errada interpretação e aplicação do disposto na alínea c) do nº 2 do artigo 3.º do CIRS, do nº 1 do artigo 43.º do CIRC e, nº 2 do artigo 31.º do CIRC.

**

III. FUNDAMENTAÇÃO

A.DOS FACTOS

Na sentença recorrida fixou-se a matéria de facto e indicou-se a respectiva fundamentação nos seguintes termos:

«**1)** O Impugnante e a sua cônjuge foram submetidos a duas ações inspetivas; uma a coberto da ordem de serviço nº OI200800394, abrangendo os exercícios de 2004 e 2005 e outra a coberto da ordem de serviço nº OI200800382, abrangendo o exercício de 2006, ambas de âmbito parcial em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Imposto sobre o Valor Acrescentado (fls. 60 a 72 do p. a. reclamação graciosa).

2) Em 29/5/2006 foi celebrado entre o B....., S.A., V..... e a cônjuge do Impugnante, M....., o escrito que denominaram “Contrato de cessão de posição contratual n.º 20030732”, de acordo com o qual V..... declarou ceder a M..... a sua posição contratual no contrato de locação financeira que havia celebrado

com o B....., S.A., relativo à fração autónoma designada pela letra J, correspondente ao rés-do-chão esquerdo, destinado a comércio ou indústria, sito na Av....., em Almeirim, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo da freguesia de Almeirim, no âmbito do qual faltavam pagar rendas no montante de € 89.893,82, assumindo esta a responsabilidade pelo pagamento das rendas em falta (fls. 77 a 79 do p. a. reclamação graciosa).

3) Em 18/9/2007 foi celebrada a escritura pública de compra e venda entre S....., em representação do B....., S.A. e M....., através da qual, S....., em nome do seu representado, declarou vender a M..... a fração autónoma designada pela letra J, correspondente ao rés-do-chão esquerdo, destinado a comércio ou indústria, sito na Av....., em Almeirim, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo -fração J da freguesia de Almeirim, pelo preço já recebido de € 83.713,75 (fls. 83 a 86 do p. a. reclamação graciosa).

4) Em 18/9/2007 foi celebrada a escritura pública de compra e venda entre M..... e o Impugnante, seu cônjuge, na qualidade de primeiros outorgantes e F....., em representação do B..... e F....., S.A., através da qual o Impugnante e a sua cônjuge declararam vender àquela sociedade, pelo preço já recebido de € 170.000,00, a fração autónoma designada pela letra J, correspondente ao rés-do-chão esquerdo, destinado a comércio ou indústria, sito na Av....., em Almeirim, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo -fração J da freguesia de Almeirim (fls. 87 a 90 do p. a. reclamação graciosa).

5) Em 3/6/2008 o Impugnante prestou declarações no âmbito da ação inspetiva credenciada pela ordem de serviço n.º OI200800382, sobre a aquisição, exploração, cedência e venda do imóvel onde se localiza a “Pastelaria Alfa”, tendo declarado o que se extrata com relevo para os presentes autos:

“A aquisição do imóvel foi efetuada ao Sr. V....., com o número fiscal, pelo valor de 175.000,00€ (...) Explorou o estabelecimento entre fins de Maio de 2006 e o dia 31 de Agosto de 2006. No dia 1 de Setembro de 2006, a sociedade N..... — Sociedade Unipessoal, Lda. iniciou a sua exploração do estabelecimento com base numa futura transacção por 176.000,00 € (...) Desta forma foi efectuada a transmissão do imóvel pelo B..... à sua esposa no dia 18 de Setembro de 2007 pelo valor de 83.713,75 €, que pagou e era o valor em dívida para com o B..... relativo ao contrato de locação financeira imobiliária já referido. No mesmo dia vendeu o mesmo imóvel ao “B....., SA” por 160.000,00, que recebeu. Nestas operações de compra e venda do imóvel recebeu a quantia de 76.286,25 €, sem considerar as despesas com o IMT, bancárias e notariais. (...)” (fls. 75 e 76 do p. a. reclamação graciosa).

6) Em 17/6/2008 o Impugnante e a sua cônjuge submeteram uma declaração modelo 3 de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativa ao ano de 2007 da qual faziam parte os anexos A, B e H, tendo declarado no anexo B, relativamente ao Impugnante, a título de “Outras prestações de serviços e outros rendimentos (inclui Mais-Valias)” — quadro 4A, campo 403 — o montante de € 5.695,91 e relativamente à sua cônjuge no mesmo quadro e campo o montante de € 1.082,08, e no campo 402 “Prestação de serviços de atividades hoteleiras, restauração e bebidas”, o montante de € 5.441,67 (fls. 32 a 39 do p. a. reclamação graciosa).

7) Em decurso da declaração modelo 3 apresentada pelo Impugnante e pela sua cônjuge, foi efetuada pela Autoridade Tributária a liquidação n.º 2008 5004292825 de 12/9/2008, considerando um rendimento global de € 11.288,64 e apurando um reembolso de € 189,00 (informação que serviu de base à decisão do recurso hierárquico a fls. 30 a 34 do p. a. recurso hierárquico, conjugada com os prints a fls. 51 a 53 do p. a. reclamação graciosa).

8) Da declaração modelo 11 preenchida por notários e outras entidades foi comunicado à Autoridade Tributária que a cônjuge do Impugnante procedeu à alienação de um imóvel no ano de 2007 (informação que serviu de base à decisão do recurso hierárquico a fls. 30 a 34 do p. a. recurso hierárquico).

9) Em decurso da informação mencionada no ponto precedente a Divisão de Tributação e Cobrança da Direção de Finanças de Santarém elaborou, em 18/3/2011, o projeto de decisão no âmbito do procedimento de mais-valias n.º 1293/2011, que consta a fls. 9 a 11 do p. a. reclamação graciosa e do qual se extrata com relevo para os presentes autos:

“I. FUNDAMENTAÇÃO DAS CORRECÇÕES

De acordo com a informação disponível nos registos em poder desta Divisão, nomeadamente a fornecida através das declarações modelo 11, remetidas pelos Notários e outras entidades, verificou-se que o(s) contribuinte(s) procedeu(eram) à alienação de bens imóveis conforme quadro seguinte:

Não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, os ganhos assim obtidos constituem, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS (CIRS), mais-valias tributadas no âmbito da categoria G.

Para determinar o valor de aquisição, necessário para o cálculo do ganho sujeito a IRS, compulsou-se o sistema informático do património e os demais elementos ao dispor desta Divisão tendo-se apurado os seguintes elementos:

Dada a data de aquisição apurada, não é aplicável o regime transitório da

categoria G previsto no artigo 5.º do DL n.º 442-A/88 de 30/11, pelo que não há qualquer causa de exclusão de tributação.

Assim, tal transmissão proporcionou um ganho que resulta da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição (corrigido nos termos do artigo 50º do CIRS), considerando o valor de despesas e encargos conforme a seguir se explicita:

Por consulta ao conteúdo da declaração de IRS apresentada pelo(s) sujeito(s) passivo(s), g verifica-se que omitiu(ram) os referidos rendimentos pelo que se propõe, nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do CIRS, a alteração da declaração de IRS do ano de 2007, de acordo com o apuramento que se segue:

Em face do exposto, a correcção aos rendimentos, deverá ser efectuada através da recolha de um Documento de Correcção, fazendo constar no anexo G relativo a mais-valias os valores constantes nos quadros a seguir indicados:

10) O Impugnante e a sua cônjuge rececionaram o ofício n.º 1763 datado de 18/3/2011, no âmbito do processo de mais-valias n.º 1293/2011 sob o assunto “Exercício do direito de audição prévia — Proposta de alteração das declarações de rendimentos dos anos de 2007” (fls. 8 do p. a. reclamação graciosa).

11) Em 31/3/2011, no âmbito do procedimento de mais-valias n.º 1293/2011, foi elaborado o projeto de alteração dos elementos declarados, do qual se extrata com relevo para os presentes autos:

“(…) I. FUNDAMENTACAO DAS CORRECÇÕES

De acordo com a informação disponível nos registos em poder desta Divisão,

nomeadamente a fornecida através das declarações modelo 11, remetidas pelos Notários e outras entidades, verificou-se que o(s) contribuinte(s) procedeu(eram) à alienação de bens imóveis conforme quadro seguinte:

Por consulta aos elementos existentes no presente processo e ainda os extraídos do processo individual dos contribuintes, verifica-se:

^ Através da sisa nº 1945/632/2003 de 2003-12-26, o B....., SA, adquiriu a D....., o direito de propriedade da fracção autónoma designada pela letra J, correspondente ao r/c esquerdo, destinado a comércio ou indústria, sito na Avenidaem Almeirim, inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo fracção J da freguesia de Almeirim.

^ Por documento particular outorgado em 2003-12-29, foi celebrado um contrato de Locação Financeira Imobiliária (n.º 20030732) pelo qual a B....., S.A. sociedade incorporada por fusão no B....., S.A., locou a V..... a referida fracção.

> Por contrato de cessão de posição contratual outorgado em 2006-05-29, V....., cedeu a sua posição contratual no aludido contrato de locação financeira a favor de M..... (a contribuinte B).

> A contribuinte M..... explorou o 8 estabelecimento entre fins de Maio de 2006 e 31 de Agosto de 2006.

> Por contrato-promessa de cessão de posição contratual outorgado em 2006-09-13, a contribuinte B prometeu ceder a N..... - Sociedade Unipessoal, Lda, a sua posição contratual no contrato de locação financeira.

^ No dia 01 de Setembro de 2006 a sociedade N..... - Sociedade Unipessoal, Lda. iniciou a exploração do estabelecimento.

^ No seguimento de aprovação da rescisão antecipada do contrato e para o exercício de compra e venda do imóvel objecto da locação financeira por parte do contribuinte B, o B....., em 2007-09-17, informou o contribuinte das condições para a escritura agendada para 2007-09-18.

> Por escritura de compra e venda lavrada em 2007-09-18, no primeiro Cartório Notarial de Competência Especializada de Leiria, o B....., S.A., alienou pelo preço de e 83.713,75 (sendo considerado para efeitos de IMT o valor patrimonial de 89.660,00 por ser superior ao declarado, conforme DUC de IMT n.º) o direito de propriedade da fracção J do artigo 6761 da freguesia de Almeirim a M.....

> No mesmo dia, a contribuinte vendeu o direito de propriedade do mesmo imóvel ao “B..... e F....., S.A” pelo preço de 160.000,00€ (conforme DUC de IMT n.º).

Enquadramento fiscal:

^ De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem, designadamente da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis ou da afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.

> E como rendimentos empresariais e profissionais consideram-se, entre

outros, os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º conjugada com a alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIRS.

^ Tendo em vista o correcto enquadramento dos rendimentos obtidos com a alienação do(s) referido(s) imóvel(eis), a Administração Tributária, na ausência de conceito próprio de acto de comércio, necessariamente terá que se socorrer do conceito existente no ramo de direito próprio. O Direito Comercial tipifica como actos de comércio por natureza, quando é evidente a intermediação especulativa, ou seja, a obtenção de lucro.

^ Ora, em face da redacção dos supra normativos e perante os factos apurados, conclui-se que estamos perante rendimentos provenientes de actos de comércio/industriais por natureza, que visam a obtenção do lucro, a busca de aumento patrimonial, na medida em o(s) sujeito(s) passivo(s) adquiriram o imóvel em 2007-09-18 por € 89.660,00 e nesse mesmo dia o alienaram por €160.000,00.

^ Sendo assim, tais rendimentos estão sujeitos a IRS, no âmbito da categoria B, pois na categoria G (mais-valias) apenas cabem os ganhos inesperados ou fortuitos, ou seja, os resultantes das valorizações produzidas nos bens independente de qualquer esforço ou vontade do respectivo titular.

^ O rendimento tributável será determinado segundo as regras do regime simplificado previsto no artigo 31º do CIRS:

Por consulta ao conteúdo da declaração de IRS apresentada pelo(s) sujeito(s) passivo(s), verifica-se que omitiu(ram) os referidos rendimentos pelo que se propõe, nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do CIRS, a alteração da declaração

de IRS do ano de 2007, de acordo com o apuramento que se segue:

Em face do exposto, a correcção aos rendimentos, deverá ser efectuada através da recolha de um Documento de Correcção, fazendo constar no anexo B do contribuinte B, (....)” (fls. 9 a 11 do p. a. reclamação graciosa).

12) O Impugnante e a sua cónjuge rececionaram o ofício n.º 2003 datado de 1/4/2011, no âmbito do procedimento de mais-valias n.º 1293/2011 sob o assunto “Exercício do direito de audição prévia — Proposta de alteração das declarações de rendimentos dos anos de 2007” e com a menção “Esta notificação anula e substitui a efectuada pelo ofício n.º 1763 de 2011-03-18” (fls. 12 do p. a. reclamação graciosa).

13) Em 15/4/2011 a Divisão de Tributação e Cobrança da Direção de Finanças de Santarém elaborou a decisão final no âmbito do procedimento de mais-valias n.º 1293/2011 que consta a fls. 19 e 20 do p. a. reclamação graciosa e do qual se extrata com relevo para os presentes autos:

“(...) Através do ofício n.º 2003 de 2011/04/01 (registo postal RM.....), foi(ram) o(s) contribuinte(s) notificado(s) para, ao abrigo dos princípios da participação e do contraditório, previstos, respectivamente, no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e no artigo 45.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), exercer(em) o seu direito de audição no prazo de 10 dias sobre o projecto de correcções relativo ao IRS do ano referenciado.

O(s) contribuinte(s) exerceu(eram) o direito de audição por escrito (e.g. n.º 11123 de 201104-08) do qual se extraem, em súmula, os seguintes elementos:

^ Discordam das conclusões extraídas da instrução ora concluída;

^ Os factos constantes do relatório notificado não correspondem inteiramente à verdade dos factos;

^ Os factos encontram-se devidamente descritos no auto de declarações já prestadas em sede de anterior acção inspectiva aos factos da presente acção;

^ Na verdade, no dia 3 de Junho de 2008, em termo de declarações o contribuinte A em sede de processo de Inspecção Tributária com as Ordens de Serviço n.ºs OI200800382 e OI200800394, esclareceu os factos e a forma como o negócio do trespasse, compra e venda do imóvel se deu;

^ Já anteriormente no âmbito do mesmo processo, haviam sido notificados para apresentar todos os documentos e meios de pagamento relacionados com o negócio em questão;

> Analisados que foram todos os factos e elementos juntos aos autos do processo de inspecção, foram notificados em 16/06/2008, pelo ofício n.º 4508/DIT, do resultado da acção inspectiva sem correcções (art.º 62º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária - RCPIT),

^ Do teor do citado ofício conclui-se que não resultam daquelas acções inspectivas quaisquer actos tributários ou em matéria tributária que lhe sejam desfavoráveis;

^ Porque os factos objecto da notificação ora efectuada, para exercício do seu direito de audição prévia são os mesmos que já constavam na anterior acção inspectiva, de onde não resultaram quaisquer correcções, deverão os presentes autos ser arquivados por não serem admissíveis legalmente.

Cumpre-me informar:

Por consulta ao Sistema Integrado de Informação da Inspeção Tributária (SII IT) — Consulta de Acções de Inspeção, verificou-se que:

- A OI200800394 foi aberta em 2008-03-27, tendo como objectivo a verificação de valores contabilísticos dos exercícios de 2004 e 2005.
- A OI200800382 foi aberta em 2008-03-14, tendo como objectivo a verificação de valores contabilísticos do exercício de 2006.

Ora, a notificação efectuada pela DIT I através do ofício nº 4508/DIT, apenas se podia referir ao resultado da acção inspectiva efectuada aqueles exercícios, uma vez que estava em causa a verificação de valores relativos a cedência de posição contratual em contrato de locação financeira (em 2006-05-29 o contribuinte V..... com o Nif. cedeu ao contribuinte B e este cedeu em 2006-09-13 a N..... - Sociedade Unipessoal, Lda, que iniciou a exploração do estabelecimento em 2006-09-01

(...)

Pelas razões apresentadas, ter-se-á de considerar que o facto tributário correspondente à transmissão do direito de propriedade do imóvel por parte do contribuinte B ocorreu em 2007-09-18, data da celebração da escritura de compra e venda, ficando o ganho daí decorrente (€ 70.340,00) sujeito a tributação naquele ano nos termos do artº 31º do CIRS, como já se disse no âmbito do direito de audição.

Nestes termos, uma vez que a audição não trouxe, em substância, nenhum elemento novo que permita alterar o sentido da decisão projectada, propõe-se a sua conversão em definitivo. (...)”

14) Foi enviado ao Impugnante e à sua cônjuge o ofício n.º 2325 datado de 15/4/2011 no âmbito do processo de mais-valias n.º 1293/2011 sob o assunto “Despacho final” (fls. 18 do p. a. reclamação graciosa).

15) Em 20/4/2011 a Autoridade Tributária elaborou a declaração oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares do ano de 2007 considerando no anexo B relativo à cônjuge do Impugnante, no quadro 4A, campo 403 “Outras prestações de serviços e outros rendimentos (inclui Mais-Valias)” o montante de € 71.422,08 (fls. 40 a 47 do p. a. reclamação graciosa).

16) Em decorrência da declaração oficiosa mencionada no ponto precedente a Autoridade Tributária emitiu em 1/5/2011 a liquidação Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º, referente ao ano de 2007, a qual apurou imposto a pagar no montante de € 12.122,03, acrescido dos respetivos juros compensatórios no montante de € 1.419,51, perfazendo o total de € 13.541,54 (fls. 21 do processo físico).

17) Em 10/10/2011 deu entrada no Serviço de Finanças de Almeirim a reclamação graciosa deduzida pelo aqui Impugnante contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares do ano de 2007, com os fundamentos que constam a fls. 2 a 6 do p. a. reclamação graciosa e que se dão por reproduzidos.

18) Por despacho da Chefe de Divisão da Divisão de Justiça Tributária, por delegação de competências do Diretor de Finanças da Direção de Finanças de

Santarém, a reclamação graciosa deduzida pelo aqui Impugnante foi indeferida (fls. 195 do p. a. reclamação graciosa)

19) O despacho de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pelo aqui Impugnante remete para os fundamentos do projeto de decisão a fls. 183 a 190 do p. a. reclamação graciosa que se dão por reproduzidos e dos quais se extrata com relevo para os presentes autos:

“(...) III - FACTOS QUE DERAM ORIGEM Á LIQUIDAÇÃO RECLAMADA:

Em sede de análise ao IRS do ano de 2007, nomeadamente a informação fornecida através das declarações mod. 11, remetidas pelos Notários e outras entidades foi iniciada acção de controlo aos reclamantes, que deu origem ao processo de mais-valias n.º 1293/2011, desta Direcção de Finanças, no qual foi considerado que a diferença entre o valor de aquisição de € 83.713,75 e o valor de alienação de € 160.000,00, constante de duas escrituras de compra e venda, do artigo urbano n.º com o código de freguesia 140301, efectuadas pelos reclamantes em 18-09-2007, constituía rendimento de mais-valias sujeito a tributação, enquadrado na categoria G de IRS.

Sendo o reclamante faltoso relativamente à entrega do respectivo anexo G, foi notificado no âmbito do referido processo administrativo, do respectivo projecto de correcções, pelo ofício n.º 1763 de 18-03-2011, da DTC, desta Direcção de Finanças, em conformidade com o disposto no n.º 4 do artº 65.º do CIRS.

Esta notificação, bem como o projecto de correcções foi substituída pelo ofício n.º 2003 de 01-04-2011, da Divisão supra referida, por se entender que os referidos rendimentos deveriam ser enquadrados na categoria B, conforme se afere pela indicação constante no citado ofício "Esta notificação anula e

substitui a efectuada pelo ofício n.º 1763 de 2011-03-18" tendo os reclamantes exercido o direito de audição, nos termos do artigo 60º da LGT.

(...) —

IV - DOCUMENTOS JUNTOS AOS AUTOS TENDO EM CONTA AS ALEGAÇÕES DO RECLAMANTE:

- Relatório da Inspeção efectuada aos reclamantes, com referência aos exercícios de 2004 a 2006, (Fls.59/1 30);
- Relatório de Inspeção efectuada ao cedente V....., com referência aos exercícios de 2005/2006. (Fls. 131/164);
- Prints das aplicações informáticas referentes ao cessionário N..... - Sociedade Unipessoal, Lda. (Fls. 165/177)

Analisando os documentos juntos aos autos, constatamos que, credenciada pelas ordens de serviço OI200800382 e OI200800394, foi efectuada inspeção externa aos reclamantes, a qual decorreu de 2008-03-28 a 2008-06-06, tendo sido analisados os factos tributários que mais à frente se discriminam.

(...)

Os reclamantes alegam que com a correcção efectuada a administração tributária violou o disposto no artigo 63º n.º 3 da LGT, uma vez que os factos subjacentes à tributação foram os mesmos que foram investigados e esclarecidos no âmbito de uma acção inspectiva efectuada anteriormente.

Ora o n.º 3 do artigo 63º da LGT que demanda que:

“O procedimento da inspecção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objectivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se a fiscalização visar apenas a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspecção ou inspecções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.”

Apesar da citada norma se referir ao procedimento externo de fiscalização, e no caso em análise estarmos perante um procedimento externo e um interno, na realidade, a incidência temporal da acção inspectiva externa foi dirigida aos anos de 2004, 2005 e 2006 (cfr. fls.60/64), e baseou-se na análise de factos tributários enquadrados nas alíneas d) do n.º1 do art.º 10.º do CIRS, cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis cujas mais-valias resultantes, se consideram obtidas no momento da prática dos actos” - (n.º 1 , alínea d) e n.º 3 do artº 10.º do CIRS).

Enquanto que o procedimento de análise interna de mais-valias. incidiu sobre o exercício de 2007, e refere-se a duas escrituras de compra e venda, realizadas na mesma data, 18-09-2007, que consubstanciam um acto de comércio tipificado na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º conjugado com a alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º ambos do CIRS, sujeito a IRS pela categoria B, dado que os reclamantes adquiriram o imóvel a uma entidade por € 83.713,75, e na mesma data o alienaram a outra entidade, pelo preço de € 160.000,00. Não assumindo assim, o ganho obtido as características de ganho inesperado ou fortuito,

passível de enquadramento na categoria G de IRS. (...)"

20) Através do ofício n.º 4723 datado de 29/12/2011 o aqui Impugnante foi notificado, na pessoa do seu mandatário, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa por si deduzida contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares do ano de 2008, enviado sob registo [RM.....], cujo aviso de receção se encontra assinado em 30/12/2011 (fls. 200 do p. a. reclamação graciosa).

21) Em 25/1/2012 deu entrada na Direção de Finanças de Santarém recurso hierárquico interposto pelo aqui Impugnante da decisão de indeferimento da reclamação graciosa por si deduzida contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares do ano de 2007, com os fundamentos que constam a fls. 8 a 13 do p. a. recurso hierárquico que se dão por reproduzidos.

22) Por despacho da Diretora de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares datado de 21/2/2013 o recurso hierárquico interposto pelo aqui Impugnante foi indeferido com os fundamentos que se encontram a fls. 29 a 34 do p. a. recurso hierárquico).

23) Através do ofício n.º 723 de 6/3/2011 o Impugnante foi notificado, na pessoa do seu mandatário, da decisão de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico por si interposto, enviado sob registo [RM.....], cujo aviso de receção se encontra assinado em 13/3/2013 (fls. 35 e 36 do p. a. recurso hierárquico).

24) A presente impugnação judicial foi apresentada em Tribunal, via sitaf, em 26/4/2013 (fls. 1 do processo físico).

B) FACTOS NÃO PROVADOS

Nada mais se provou com interesse para a decisão em causa, atenta a causa de pedir e o pedido.

Os factos elencados na factualidade assente resultaram da análise crítica de toda a prova produzida nos autos, designadamente das informações oficiais, documentos constantes dos autos e do processo administrativo apenso, não impugnados, conforme remissão feita a propósito de cada número do probatório, sendo indicado expressamente em cada número o(s) documento(s) que contribuíram para a extração de tal facto, através da indicação das folhas do processo físico ou do processo administrativo em que o mesmo se encontra.

A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais, sendo de salientar que as informações oficiais, fazem fé, quando devidamente fundamentadas, como sucede nos presentes autos (cfr. artigos 76º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e 115º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Assim e no que respeita aos pontos 10) e 12) da factualidade provada o Tribunal considerou que o Impugnante e a sua cônjuge rececionaram os ofícios enviados pela Autoridade Tributária e aí descritos, porquanto os mesmos foram juntos pelo próprio Impugnante com a respetiva reclamação graciosa.»

**

B. DO DIREITO

Na sequência de análise interna de mais - valias, que incidiu sobre o ano de 2007, a Administração Tributária constatou que a cónjuge do Impugnante adquiriu a fração autónoma designada pela letra J, correspondente ao rés-do-chão esquerdo, destinado a comércio ou indústria, sito na Av. em Almeirim, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo - fração J da freguesia de Almeirim, e, no mesmo dia, alienou o referido imóvel considerando que os ganhos obtidos com a operação estão sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, categoria B, rendimento esse determinado de acordo com as regras do regime simplificado, previsto no artigo 31.º do CIRS.

Consequentemente, procedeu à respectiva correcção, incorporando a mesma na liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º de 1/5/2011, referente ao ano de 2007, que A..... (doravante recorrente) impugnou judicialmente.

A Mª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou improcedente a impugnação judicial considerando, em síntese, que, estando a cónjuge do recorrente enquadrada no regime simplificado, (questão não controvertida nos autos), a tributação dos rendimentos auferidos e enquadrados na categoria B far-se-á necessariamente de acordo com o regime descrito no artigo 31.º do CIRS.

Nas conclusões 10.ª a 13.ª das alegações do recurso que interpôs, insurge-se o recorrente com o assim decidido, alegando que: o imóvel foi adquirido e vendido no mesmo dia, não sendo um elemento do activo imobilizado, mas sim uma mercadoria (ativo adquirido para venda) (classificada no POC, na conta classe 3 (existências), subconta 312 (mercadorias), daí que « o rendimento

gerado, com a venda, é um LUCRO (é erro técnico chamar-lhe de mais valias), ao qual, com a aplicação do coeficiente 0,20, previsto no nº do artigo 31º do CIRS, obtêm-se o valor da matéria coletável (ou matéria tributável).».

Assim, entende que « (...) a douta sentença recorrida, interpretou e aplicou mal a lei, violando-a, na redação em vigor à data dos factos, entre outros, o disposto na alínea c) do nº 2 do artigo 3º do CIRS, do nº 1 do artigo 43º do CIRC e, ainda, o nº 2 do artigo 31º do CIRC.».

Neste quadro, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento ao subscrever a posição da Administração Tributária quando à qualificação dos rendimentos respeitantes à transmissão da fração autónoma designada pela letra J, correspondente ao rés-do-chão esquerdo, destinado a comércio ou indústria, sito na Av....., em Almeirim, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo -fração J da freguesia de Almeirim.

Comecemos pelo devido enquadramento legal da questão a resolver.

Mostra-se pertinente o artigo 3.º, nº1, alínea a) e nº 2, alínea c) do CIRS, segundo o qual:

«1 - Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:

a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;

(...)

2 - Consideram-se ainda rendimentos desta categoria:

(...)

c) As mais-valias apuradas no âmbito das actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 43.º do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afectos ao activo da empresa e, bem assim, os outros ganhos ou perdas que, não se encontrando nessas condições, decorram das operações referidas no n.º 1 do artigo 10.º, quando imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;

E decorre do corpo do artigo 10.º, n.º 1, do CIRS, que está excluída a possibilidade de constituírem mais-valias os rendimentos comerciais e industriais, o que significa que por força desse preceito os rendimentos da categoria G (mais-valias) para efeitos de tributação em IRS apenas cabem os ganhos inesperados ou fortuitos, aqueles que resultam de valorizações produzidas nos bens independentemente de qualquer esforço ou vontade do respectivo titular, “os ganhos trazidos pelo vento” (windfalls).

Neste sentido, ficou consignado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 24.2.2016, proferido o processo n.º 0580/2016 que «(...) os acréscimos patrimoniais tenham origem que tiverem, só são enquadráveis na categoria G, como claramente expressa o artigo 10.º do IRS se preencherem um primeiro e fundamental requisito legal negativo - «não serem considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais», pelo que o enquadramento legal da situação deve iniciar-se pela verificação da possibilidade de enquadramento do «acréscimo patrimonial», numa das demais

categorias de tributação de rendimentos - A a E» (disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

Assim, como rendimentos empresariais e profissionais consideram-se entre outros, os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, bem como os provenientes da pratica de actos isolados referentes a essas actividade que exercida ainda que a titulo accidental e esporádica, é de acordo com alínea a) do n.º1, conjugada com a alínea h) do n.º2, do artigo 3.º e alínea a) o n.º1 do artigo 4.º todos do CIRS rendimento tributável em IRS no âmbito da categoria B.

Aceita e reconhece o recorrente que a transmissão (venda) do imóvel em causa nos autos, consubstancia um «(...) um ato de comércio, logo, a obtenção de um rendimento empresarial, a tributar em sede de IRS, na categoria B, regime simplificado (regime no qual estava enquadrada a mulher do recorrente que explorava uma pastelaria).» [Conclusão 7].

Não aceita, contudo, a aplicação do coeficiente 0,70, previsto no nº2 do artigo 31º do CIRS, referindo que o imóvel foi adquirido e vendido no mesmo dia, não sendo um elemento do activo imobilizado, mas sim uma mercadoria (activo adquirido para venda) - classificada no POC, na conta classe 3 (existências), subconta 312 (mercadorias)-, donde é de aplicação do coeficiente 0,20, previsto no nº2 do artigo 31º do CIRS, obtêm-se o valor da matéria coletável (ou matéria tributável).

Como é sabido, as regras aplicáveis à determinação dos rendimentos da categoria B, de acordo com o regime simplificado, estão previstas no artigo 31.º do Código do IRS, prescrevendo o seu n.º2 que: «Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento

tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção, com o montante mínimo igual a metade do valor anual da retribuição mínima mensal.».

Ora, decorre deste dispositivo legal que, o coeficiente de 0,20 somente será de aplicar a “venda das mercadorias ou produtos”, sendo o coeficiente de 0,70 aplicável aos restantes rendimentos provenientes da categoria B.

Segundo o Plano Oficial de Contabilidade (POC) na classe 3 «Existências» lançam-se somente os bens armazenáveis que se destinam a venda ou a serem consumidos no processo produtivo da empresa.

Dos autos, resulta assente, que M..... exercia a actividade CAE 056303 «Pastelaria e Casa de Chá» daqui que a venda das instalações da pastelaria sitas na Av....., em Almeirim, correspondente ao artigo -fração J da freguesia de Almeirim não configura uma venda de mercadorias, contrariamente ao defendido pelo recorrente.

Pelo que não resultando os rendimentos auferidos de uma actividade de compra e venda de mercadorias ou produtos, não será de aplicar o coeficiente de 0,20, mas o coeficiente de 0,70. Logo, bem andou a Administração Tributária ao inscrever as mais valias obtidas ni campo 403 «outras prestações de serviços e outros rendimentos» ficando sujeito ao coeficiente de 0,70.

Há, assim, que concluir ainda que por fundamentos não totalmente coincidentes, pela improcedência desta impugnação judicial.

É pois de julgar improcedente o presente recurso jurisdicional.

IV.CONCLUSÕES

I.As regras aplicáveis à determinação dos rendimentos da categoria B, de acordo com o regime simplificado, estão previstas no artigo 31.º do Código do IRS.

II. Segundo o Plano Oficial de Contabilidade (POC) na classe 3 «Existências» lançam-se somente os bens armazenáveis que se destinam a venda ou a serem consumidos no processo produtivo da empresa.

III. Não resultando os rendimentos auferidos de uma actividade de compra e venda de mercadorias ou produtos, não será de aplicar o coeficiente de 0,20, mas o coeficiente de 0,70.

V.DECISÃO

Face ao exposto, acordam os juízes que integram a 1ª Subsecção de Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 9 de Junho de 2021

[A Relatora consigna e atesta, que nos termos do disposto no artigo 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13.03, aditado pelo artigo 3.º do DL n.º 20/2020, de 01.05, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Desembargadores integrantes da formação de julgamento, os Desembargadores Isabel Fernandes e Jorge Cortês]

(Ana Pinhol)

Fonte: <http://www.dgsi.pt>