

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 296/2013 -T

Tema: IRS – mais-valias; erro imputável aos serviços; juros indemnizatórios; juros compensatórios;

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 296/2013 – T

Tema: IRS- mais-valias; erro imputável aos serviços; juros indemnizatórios; juros compensatórios

I – RELATÓRIO

A, (adiante designado como “requerente”), contribuinte n.º ..., com domicílio fiscal ..., notificado do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de IRS do ano de 2012, no montante de € 50 431,11, com data limite de pagamento em 31 de Agosto de 2013, não se conformando com tal decisão, vem apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral pedindo que seja declarada a ilegalidade de tal liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral formulado em 18-12-2013 foi aceite pelo presidente do CAAD e notificado em 19-12-2013 à Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada também por “requerida” ou “AT”).

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - RJAT), o Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro, tendo este comunicado a aceitação de encargo no prazo legal.

Cumpridas as demais formalidades legais e regulamentares, veio este Tribunal a ficar constituído em 19-2-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, concluindo pela improcedência na linha argumentativa que fundamentou o indeferimento da reclamação graciosa por despacho de 20-11-2013 do Diretor de Finanças de Braga (em substituição) [fls 49 a 55, do processo administrativo instrutor].

Em 7-4-2014 realizou-se a reunião do Tribunal com as partes, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 18º, do RJAT.

Ambas as partes prescindiram de alegações finais [cfr ata da citada reunião de 7-4-2014].

SANEAMENTO

O Tribunal arbitral é competente para apreciar e decidir o pedido.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas, capazes e estão devidamente representadas por advogados [o requerente] e juristas designados pelo Diretor Geral da AT [a requerida] (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo está isento de nulidades e não há exceções ou questões prévias a apreciar.

QUESTÕES DECIDENDAS

- a) Se foi alterada a declaração de IRS do sujeito passivo, com desconsideração do campo 8^A do quadro 8, sem ter sido praticado nenhum ato administrativo de correção, precedido do direito de audição do requerente, nos termos do artigo 60º, da LGT;
- b) Se enferma de vício de violação de lei – no caso, do artigo 43º-3 e 4, do CIRS – por a AT não ter considerado na liquidação de IRS a natureza de participação em micro e pequena empresa, a quota alienada pelo requerente com realização de mais valia, tributando o ato sem a redução de 50% prevista na lei; e
- c) Se procede o pedido de devolução do imposto pago em 16-12-2013, com juros indemnizatórios.

II FUNDAMENTAÇÃO

Os Factos

Por não terem sido impugnados pela AT e/ou estarem documentados, consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A 10-12-2012 o Requerente alienou, com autorização do seu cônjuge, uma quota do capital social da sociedade B, Lda., com o NIPC ... (doravante B), de que era legítimo proprietário, com o valor nominal de € 64.000,00, pelo montante de € 260.000,00. (cf. processo administrativo junto - fls. 42 e ss.);
- b. O Requerente entregou a declaração Mod. 3 de IRS a 20-05-2013, referente ao ano de 2012 (cf. processo administrativo junto - fls. 4 e ss.), declarando no anexo G, quadro 8, a referida alienação, nos seguintes termos:
 - i. [no quadro 8] a alienação onerosa de partes sociais [a sobredita cessão de quota com autorização do cônjuge] da sociedade B nos termos e para os efeitos da alínea b) do CIRS, pelo montante € 260.000,00 e cujo valor de aquisição havia sido de € 64.000,00;
 - ii. [no quadro 8-A] ser a mencionada alienação da B relativa a partes sociais de micro e pequenas empresas, nos termos e para os efeitos do n.º 3 e n.º 4 do art.º 43.º do CIRS e
 - iii. [no quadro 9] foi declarado pelo requerente que não optava pelo englobamento dos ganhos com a sobredita alienação.
- c. O Requerente foi notificado da consequente nota de liquidação n.º ..., (cf. processo administrativo - fls. 3);
- d. A discrepância entre a declaração submetida pelo Requerente e a declaração que consta no sistema eletrónico de declarações não se deve a qualquer correção efetuada pela AT, [conforme se comprova pela inexistência de qualquer divergência associada àquela

declaração ou de qualquer declaração oficiosa destinada a substituir a declaração entregue pelo Requerente (cfm. prints que se juntam como documento nº 1)];

e. Inconformado com o resultado da liquidação o Requerente apresentou a 29-07-2013, no Serviço de Finanças, reclamação graciosa que foi autuada com o n.º ... (cf. processo administrativo, a fls. 2);

f. Com vista a comprovar os requisitos de que depende a aplicação do nº 3 e nº 4 do art. 43º do CIRS, e de harmonia com as instruções de preenchimento da declaração modelo 3, na parte referente ao campo 8-A do Anexo G (consultável em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/>), a AT notificou o sujeito passivo, através do ofício n.º ..., de 28-08-2013, para apresentar o documento comprovativo, sob a forma de certificado emitido pelo IAPMEI, da situação inscrita naquele campo. (cf. processo administrativo - fls. 16);

g. O Requerente não apresentou o mencionado documento;

h. Através do ofício n.º ..., de 24-10-2013, foi notificado do projeto de indeferimento decisão da reclamação graciosa para efeitos de exercício do direito de audição prévia (cf. processo administrativo ora junto a fls. 36);

i. O Requerente exerceu o direito de audição prévia a 01-11-2013 (cf. processo administrativo ora junto a fls. 38);

j. A decisão final viria a ser proferida por despacho de 20-11-2013, do Diretor de Finanças, em substituição, e notificada ao requerente por ofício n.º ..., de 09-12-2013, através de carta registada com aviso de recepção nº ..., recebida a 10/12/2013 (cf. processo administrativo ora junto a fls. 49 a 55);

k. A sociedade comercial B, Lda., com o NIPC ..., era uma empresa que, aquando da alienação mencionada supra, em a., empregava menos de 250 pessoas e tinha um volume de negócios anual não superior a 50 milhões de euros [cfr IES (Informação Empresarial Simplificada de 2011 – Doc 2, junto com a PI)];

Factos não provados

Não ficou provado (e tal ónus probatório documental era do requerente – artigo 342º, CC) que:

- o requerente tenha efetuado o pagamento do imposto liquidado em 16-12-2013, “(...) ao abrigo do recente regime de regularização das dívidas fiscais de forma a evitar penhoras e perda de benefícios fiscais (...)” [cfr pedido de pronúncia, parte final].

Na verdade, não juntou o requerente o necessário comprovativo documental do pagamento, nem este resulta do processo administrativo instrutor.

Não se antolham outros factos, alegados ou de conhecimento officioso, que se considerem não provados e que se revelem essenciais para apreciação do mérito do pedido.

II FUNDAMENTAÇÃO (cont)

O DIREITO

a) Da alegada preterição de formalidade essencial e violação do disposto nos artigos 60º e 75º, da LGT.

Trata-se, em primeiro lugar, de analisar se procede a invocação deste vício formal.

Vejamos o que a este respeito diz a AT na resposta [itens 16 a 25]:

“(...)Assim, antes do mais, quanto ao alegado vício de forma, por falta de audição prévia à liquidação ora controvertida, e sem pôr minimamente em causa a veracidade da declaração que o Requerente apresenta como comprovativo da entrega electrónica da sua declaração de IRS modelo 3, referente a 2012,

Verifica-se que do sistema electrónico de declarações modelo 3 de IRS apenas consta uma declaração referente a 2012, entregue pelo Requerente via internet, a 20-05-2013, a que corresponde o nº ..., na qual, porém, não consta assinalado o respectivo quadro 8-A do anexo G, o que será devido a anomalia ou erro informático no processamento da declaração, e não a qualquer correcção efectuada pela AT, no âmbito de um qualquer procedimento destinado a obter tal efeito.

Na verdade, qualquer correcção efectuada pela AT aos elementos declarados pelo Requerente daria necessariamente origem a uma outra declaração modelo 3 de IRS, de substituição e iniciativa officiosa, o que de todo não existe.

A reforçar a inexistência de qualquer correcção introduzida pela AT àquela declaração modelo 3 está ainda o facto que não existir qualquer divergência ou alerta associado à declaração de rendimentos entregue pelo Requerente, que pudesse, por hipótese, estar na origem de um procedimento destinado a efectuar uma correcção oficiosa.

É, justamente, a esta situação anómala que faz referência a informação da Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças, a fls. 51 do processo administrativo, ao mencionar um erro informático no processamento da declaração modelo 3 de IRS de 2012 e a consequente impossibilidade/inaplicabilidade nessa circunstância de audição prévia à liquidação emitida.

De todo o modo, tal como é salientado naquela informação, o princípio do aproveitamento dos actos praticados sempre desaconselharia a anulação daquela liquidação para efeitos de audição prévia do Requerente, pois em sede da reclamação graciosa em curso será o Requerente notificado para o competente exercício do seu direito de audição prévia.

Assim sendo, porque não existiu qualquer correcção intencional efectuada pela AT aos elementos declarados pelo contribuinte, é forçoso concluir que também não ocorreu qualquer preterição de formalidade essencial prévia à liquidação controvertida.

Assim, é com a apresentação da reclamação graciosa que a AT conhece da pretensão do Requerente à redução a 50% da mais-valia obtida com a alienação de participações sociais, ao abrigo do disposto no n.º 3 e n.º 4 do art. 43.º do CIRS,

Sendo que no âmbito da reclamação graciosa foram cumpridas todas as formalidades essenciais contempladas na lei, incluindo o exercício do direito à audição prévia.

Nestes termos, inexistindo qualquer preterição de formalidade essencial no procedimento que culminou com a liquidação controvertida, deve ser julgado improcedente o vício de forma que o Requerente invoca na sua PI (...)"

Concorda-se, no essencial, com esta linha argumentativa e com a tese do mero lapso informático, sem a natureza de erro passível de correcção oficiosa da declaração apresentada pelo requerente.

Na verdade, pode, em síntese afirmar-se que, com a reclamação graciosa e o inerente cumprimento das formalidades legais e o direito de audiência prévia do sujeito passivo, ficaram sanadas as eventuais e alegadas irregularidades anteriores.

Por outro lado, do que verdadeiramente se trata aqui não é de correção da declaração modelo 3, de IRS apresentada pelo requerente mas antes de, com base nela e nos factos nela declarados, a AT ter feito um diferente enquadramento jurídico tributário que não consubstancia, em rigor, divergência na qualificação de atos com relevância para a liquidação.

Improcede, por isso, o pedido de anulação com este fundamento.

b) Se enferma de vício de violação de lei – no caso, do artigo 43º-3 e 4, do CIRS – por a AT não ter considerado na liquidação de IRS a natureza de participação em micro e pequena empresa, a quota alienada pelo requerente com realização de mais valia, tributando o ato sem a redução de 50% prevista na lei.

É esta a questão jurídica central e consiste em saber qual a melhor interpretação do art. 43º, nº 3, do CIRS.

A interpretação das normas fiscais, hoje, é uma atividade que se sujeita – ainda que se assinalando algumas exceções, como em matéria fiscal-penal – aos cânones gerais da metodologia da interpretação do Direito.

É isso mesmo o que se afirma no art. 11º, nº 1, da Lei Geral Tributária: “*Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis*”.

Ora, uma dessas orientações é precisamente recorrer a outros elementos disponíveis de interpretação jurídica, como sejam os elementos extraliterais: o histórico, o sistemático e o teleológico, para os quais aponta o art. 9º do Código Civil.

A finalidade que se pretende com esta norma de benefício fiscal aponta para o estímulo da atividade económica por parte de quem mais precisa desse mesmo estímulo pela redução dos custos fiscais, que são as micro e pequenas empresas.

Vejamos mais de perto a questão, analisando primeiro o âmbito de incidência do artigo 43º-3, do CIRS e, de seguida, quais os requisitos exigíveis para o preenchimento legal do estatuto de micro, pequena e média empresa para os efeitos aqui em causa.

O âmbito de incidência do artigo 43º-3, do CIRS

Dispõe o artigo **43.º n.ºs 3 e 4, do CIRS** [na redação do artigo 1º, da Lei nº 15/2010, de 26-7] :

“3. O saldo referido no nº 1, respeitante às transmissões previstas na al. b) do n.º 1 do artigo 10.º, relativo a micro e pequenas empresas não cotadas em mercado regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, é igualmente considerado em 50% do seu valor.

4. Para efeitos do número anterior entende-se por micro e pequenas empresas as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro”.

O citado artigo 10º-1/b), dispõe:

1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de

a) (...)

b) Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia.

E no artigo 2º-1, do anexo ao DL n.º 372/2007, define-se micro, pequena e média empresa:

1 - A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

A citada redação do n.º 3 do artigo 43.º, do CIRS, foi introduzida pela Lei n.º 15/2010, de 26 de julho, que revogou a isenção das mais-valias relativas à alienação de ações detidas pelo seu titular por mais de 12 meses e criou, além do regime em análise, um regime de isenção das mais-valias para pequenos investidores previsto no artigo 72.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (entretanto revogado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro) .

Com estas disposições, o legislador estabeleceu um tratamento mais favorável, em sede de IRS, para as mais-valias obtidas na alienação de participações sociais relativas a micro e pequenas empresas não cotadas.

Trata-se de uma norma de exclusão parcial de tributação com natureza de benefício fiscal.

Como lugar paralelo (se, v. g., as alienações fossem de uma empresa da UE não sediada em Portugal) parece que não haveria violação nem desse direito nem do direito de concorrência entre empresas, pois o campo de aplicação da redução a 50% é a esfera individual dos acionistas e/ou detentores de participações sociais, e não a da empresa. O que ocorreria ou poderia ocorrer era a afetação da concorrência fiscal entre países, pois seria certamente mais compensador criar a PME em Portugal do que noutro país da UE. Trata-se, porém aqui de igualdade a nível da concorrência fiscal e que não é assegurada pela UE (*Cfr as diferentes taxas de IRC e de IVA etc., que vigoram nos países que integram a UE*).

O Cumprimento dos requisitos de micro ou pequena empresa

Caberá, neste aspeto e em primeiro lugar, verificar se da aplicação dos critérios definidos na lei relativos à condição de micro ou pequena empresa, resultará que o citado benefício fiscal em sede de tributação de IRS (mais-valias) só pode ser aplicado a entidades residentes em território português certificadas como tal pelo IAPMEI, nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, por expressa remissão do n.º 4 do artigo 43.º.

Entende-se decididamente que não.

Com efeito, o n.º 4 do artigo 43.º [*“(…)para efeitos do número anterior entende-se por micro e pequenas empresas as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro (...)”*(Redacção dada pelo artigo 1.º da Lei 15/2010, de 26/07)], não remete para o Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, mas, **expressamente, para o seu anexo** (grifado nosso).

“O que o legislador fiscal quis no n.º 4 do artigo 43.º do CIRS foi apenas importar, para efeitos de aplicação do n.º 3, os conceitos de micro e de pequena empresa e não importar um meio de prova da condição de PME. O desiderato do legislador é o de que a remissão seja feita especificamente para o Anexo, por ser no anexo que se contêm as definições de micro empresa e de pequena empresa.

(…) a lei não exige qualquer requisito formal consistente na apresentação da certificação eletrónica. Desde logo, seria estranho, como notam os requerentes, que fosse exigido a determinado sujeito passivo um documento que não está na sua disponibilidade obter, nada relevando para o efeito, como é evidente, a pessoa em questão ter sido ou não sócio-gerente da empresa em causa (...).

Ou seja, os Requerentes não precisam, pelas razões supra explanadas, de apresentar a certificação prevista no Decreto-Lei n.º 372/2007. Podem provar a qualidade de PME por

qualquer outro meio adequado para o efeito, mas não estão dispensados dessa prova...”
[Cfr o Acórdão Arbitral - CAAD - Proc n.º 40/2013-T, in www.caad.org.pt]¹

A obrigatoriedade de certificação circunscreve-se ou limita-se aos fins [que não são os que aqui estão em causa] indicados no n.º 3 do artigo 3.º do DL n.º 372/2007, sendo que a remissão efetuada pelo artigo 43º, do CIRS é limitada ao anexo deste diploma.

Daqui resulta a primeira conclusão óbvia: a de que não é necessário ou exigível para a verificação do cumprimento deste requisito legal que a entidade obtenha a certificação – aliás não é ela a interessada mas o acionista ou sócio alienante da participação - mas tão só e apenas que se demonstre o cumprimento dos requisitos previstos no Anexo ao citado DL n.º 372/2007, ou seja, que se comprove que a empresa em causa emprega menos de 250 pessoas, o seu volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou o balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

Subsunção

In casu, o requerente cedeu em dezembro de 2012, com mais-valia, a quota que possuía na sociedade comercial B, Lda. e que era uma empresa que, segundo o IES de 2011 [cfr supra, k., factos provados], reunia os pressupostos previstos no citado anexo ao DL 372/2007.

Pese embora não certificada pelo IAPMEI [ou, pelo menos, o requerente não apresentou prova dessa certificação], dúvidas não subsistem de que as mais valias realizadas com a alienação, deverão ser enquadradas à luz do disposto no artigo 43º-3, do CIRS, ou seja, com uma tributação limitada a 50% da mais valia realizada com a sobredita alienação da quota do requerente.

Em conclusão: a sociedade citada preenche (ou preenchia à data dos factos), para além, naturalmente, do critério de empresa, os demais requisitos previstos no anexo ao citado Dec-Lei n.º 372/2007, para ser qualificada como micro/pequena empresa.

¹ Cfr ainda Acórdão proferido no processo arbitral n.º 155/2013-T

O que conduz à procedência integral do pedido de anulação das liquidações impugnadas porque efetuadas com desconsideração, nos termos expostos, de 50% das mais valias na base de tributação aplicada.

c) O pedido de pagamento de juros indemnizatórios

A par da declaração da ilegalidade da liquidação, o Requerente peticiona ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, matéria que se insere no âmbito das competências deste Tribunal, conforme expressamente prevê o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT.

Determinada a ilegalidade da liquidação e a sua conseqüente anulação e encontrando-se paga a dívida tributária indevida, o direito a juros indemnizatórios subsiste, sempre que tal decorra de erro imputável aos serviços da AT, conforme prevê o n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

No presente caso, está-se perante uma liquidação determinada pela Autoridade Tributária e que se veio a revelar legalmente injustificada.

Ou seja: ocorreu não por qualquer ato ou procedimento, ainda que desculpável ou involuntário dos sujeitos passivos, mas por um entendimento erróneo sobre os pressupostos da liquidação.

Tanto basta para se considerar verificado o erro imputável aos serviços com a conseqüente obrigação de pagamento de juros indemnizatórios sobre a importância indevidamente liquidada e paga, com contagem a partir do dia seguinte ao do pagamento indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito – arts 43º- 1 e 2, da LGT e 61º, do CPPT.

Todavia, não ficou demonstrado quando e se foi pago o imposto liquidado, objeto deste pedido de pronúncia arbitral e incidente sobre o excedente a 50% da mais valia apurada decorrente, nos termos expostos supra, da cessão da quota do requerente.

Daí que o pedido de juros indemnizatórios tenha de improceder por carência de elementos de facto.

III DECISÃO

Pelo assim exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedentes o pedido de anulação parcial da liquidação na parte que excede a tributação de 50% de mais valias decorrentes da cessão da quota do requerente de anulação da liquidação de IRS relativo ao ano de 2010 (€240.916,92) e juros compensatórios (€15.291,86), tudo perfazendo a importância de € 256.208,78;
- b) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios formulado, condenando-se, em consequência, a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição dos citados valores, acrescidos de juros contados desde 9-4-2013, à taxa legal, até integral e efetivo reembolso e
- c) Julgar improcedente, por não provados os factos necessários, o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 25.716,06

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, que serão pagas na proporção de 10%, pelo requerente e 90%, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, considerando equitativamente os respetivos decaimentos.



Lisboa, 9 de junho de 2014

O árbitro,

(José Poças Falcão)