

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 421/2015-T

Tema: IRS – Mais-valias; art.º 44 do CIRS; valor de realização; competência do tribunal; art.º 2º, n.º 1 do RJAT

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

1. Em 28 de junho de 2015, **A...**, contribuinte n.º..., com domicílio fiscal na Rua..., ..., 6º esq., em Lisboa, **B...**, NIF..., com domicílio na Rua..., ..., 9º Esq., em Lisboa e seu irmão **C...**, NIF..., com o mesmo domicílio (doravante os Requerentes) apresentaram pedido de pronúncia arbitral, com fundamento no artigo 99º, a) do Código de Procedimento e Processo Tributário, sobre os atos de liquidação e as decisões finais que recaíram sobre as suas reclamações e recursos hierárquicos proferidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante a AT ou a Requerida):

- ...2014 ...(A...) - processo DAJ REC .../14 – IRS 2013 – Lisboa...;
- ...2014 ...(B...) - processo DAJ REC .../14 – IRS 2013 – Lisboa...;
- ...2014 ...(C...) – processo DAJ REC .../14 – IRS 2013 – Lisboa... .

2. O pedido de pronúncia arbitral foi aceite em 10 de julho de 2015.

3. Não tendo os Requerentes indicado árbitro, foram designados, por despacho do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de 28 de agosto de 2015, o Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, o Dr. Jorge Carita e o Prof. Doutor João Ricardo Catarino.

4. O tribunal arbitral ficou constituído no dia 14 de setembro de 2015.

5. A Requerida apresentou a sua resposta no dia 20 de outubro de 2015.
6. Por despacho de 22 de outubro de 2015 o tribunal marcou o dia 18 de novembro para a realização da reunião a que se refere o art.º 18º do RJAT.
7. Na referida reunião foi concedido aos Requerentes o prazo de cinco dias para indicação de testemunhas a ouvir, bem como da matéria de facto sobre que as mesmas se pronunciarão.
8. Os Requerentes indicaram as testemunhas, por requerimento de 20 de novembro de 2015.
9. Em resposta à apresentação deste requerimento, a Requerida, por requerimento de 26 desse mesmo mês, solicitou o indeferimento do requerido pelos Requerentes.
10. O tribunal pronunciou-se em 4 de dezembro de 2015, no sentido do indeferimento do requerido pelos Requerentes, relativamente à audição de testemunhas com identidade unicamente constante de uma escritura junta aos autos, em virtude de considerar não terem identificado devidamente as testemunhas e de haverem excedido todos os prazos admissíveis para pedir a sua audição, sendo esta atuação incompatível com o princípio da cooperação processual e da diligência devida. Aceitou ouvir as duas testemunhas cujas identidades foram devidamente indicadas.
11. Os Requerentes reclamaram deste despacho por requerimento de 21 de dezembro de 2015.
12. A 12 de janeiro de 2016 foram ouvidas as duas testemunhas aceites pelo tribunal.
13. Os Requerentes e a Requerida apresentaram as respetivas alegações em 21 de janeiro de 2016 e 4 de fevereiro, respectivamente.

II - A POSIÇÃO DAS PARTES

Os Requerentes sustentam o seguinte:

1. Em 15 de Julho de 2014 os Requerentes foram notificados de três liquidações de IRS, a 1ª do valor de 45.028,18 €, a segunda no valor de 26.424,47 € e a terceira do valor de 26.417,49 €. Terminando o prazo para pagamento do valor do IRS liquidado a 18 de Setembro.
2. Os Requerentes procederam ao pagamento dos montantes em causa, tendo apresentado Reclamações a 9 de Setembro das liquidações feitas, bem como apresentado novas declarações para efeitos de IRS.
3. As Reclamações foram indeferidas, pelo que foi apresentado recurso hierárquico conjuntamente em nome dos três ora Requerentes.
4. Os Requerentes presumiram o indeferimento tácito do recurso, em virtude de não terem recebido resposta no prazo de 15 dias previsto no nº 3 do artigo 66º do CPTA, nem no subsequente prazo de 60 dias previsto no nº 5 do mesmo artigo.
5. Os 3 Requerentes eram os donos de duas quotas que compreendiam a totalidade do capital social da sociedade D..., Lda. O valor nominal de cada uma das duas quotas era de 2500,00 €, num total de 5.000,00 € de capital social, sendo que a Requerente A... tinha uma quota e os seus sobrinhos C... e B..., possuíam em comum a 2ª.
6. Em 15 de Novembro de 2013, os sócios alienaram por escritura pública as suas quotas, tendo cada uma das quotas, depois de divididas, sido vendida pelo valor declarado de 162.500,00€.

7. Por erro declarativo e falta de informação, os Requerentes procederam às suas declarações fiscais para o ano de 2013 – IRS – declarando o valor de venda das quotas e as mais-valias resultantes da diferença entre o valor nominal das quotas – 2500,00 € e o valor declarado da venda: 162.500,00 €.

8. Os Autores vieram, posteriormente, proceder a uma retificação das suas declarações de IRS porque com a venda das quotas, os Autores cederam igualmente aos adquirentes das quotas, o valor dos seus suprimentos societários, que eram, no caso da Primeira Reclamante, A..., de 93.091,08 € e no caso dos seus sobrinhos C... e B..., de 109.398,58 €.

9. Por outro lado, a sociedade D... possuía apenas um ativo, que era um imóvel correspondente aos números ... e ... da Rua do..., em Lisboa, adquirido com recurso a um financiamento bancário de 450.000,00 €, com garantia hipotecária e do qual os Requerentes eram avalistas, incorrendo portanto em responsabilidade perante o banco, caso a sociedade incumprisse as suas obrigações perante o banco. Com exceção da recuperação deste imóvel, destinado a revenda, a sociedade D... não tinha também qualquer outra atividade comercial.

10. Ao procederem à venda, os sócios cederam aos adquirentes as respetivas quotas, bem como os suprimentos que tinham entregue à sociedade e assumiram a obrigação de, na mesma data da escritura e no mesmo ato, procederem ao pagamento integral ao banco Millennium do valor remanescente do crédito hipotecário.

11. Na mesma data da escritura de venda das quotas, foi depositado na conta da sociedade um cheque de 254.710,44 €, e liquidado o empréstimo existente, com a mesma data-valor. O cheque nem sequer chegou a integrar o património dos sócios vendedores, porque transitou diretamente da mão dos adquirentes para o banco, que na mesma data entregou aos adquirentes o distrato da hipoteca que recaía sobre o imóvel património da sociedade.

12. Quer isto dizer que os sócios vendedores receberam efetivamente, por conta das suas quotas e suprimentos, o valor de 70.290,00 €.
13. Sendo os suprimentos societários, no caso da Requerente, A..., de 93.091,08 € e no caso dos Requerentes C... e B..., de 109.398,58 €, nesta venda de quotas, os sócios incorreram numa efetiva **menos valia de** valor substancial (correspondente à diferença entre o valor de financiamento do imóvel – 450.000,00 € - e o valor de venda das quotas – 325.000,00 €, que na realidade abarcava o valor nominal das quotas, dos suprimentos cedidos e da obrigação de pagamento ao banco do empréstimo ainda em dívida).
14. É que, sendo a totalidade desses suprimentos igual ao valor de aquisição do imóvel mais os juros acrescidos, a venda das quotas por um valor inferior ao da totalidade dos suprimentos aportados à sociedade pelos sócios constitui para estes uma **menos valia**, cuja evidência pareceria dispensável realçar.
15. É verdade que as liquidações reclamadas tomaram em consideração a perceção pelos sócios, no seu conjunto, de um valor de 325.000,00 € pela venda de quotas de valor nominal de 5.000,00 €, porque estas liquidações corresponderam a um erro declarativo dos Requerentes, que induziram a AT em erro sobre o valor real do negócio realizado.
16. Facto que é da maior importância realçar, é que os Requerentes, vendidas as suas quotas, não se constituíram em credores da sociedade, nem pelo valor dos seus empréstimos – que foram cedidos aos adquirentes – nem pelo valor do pagamento ao banco – que fazia parte do conjunto das suas obrigações no momento da alienação.
17. A argumentação constante dos pontos 4 das três informações de serviço que fundamentaram os indeferimentos, não se pronunciando sobre a prova feita em relação aos factos alegados, descarta prova e factos com o argumento de que o «*valor declarado possui confirmação expressa na escritura de cessão*».

18. Sem prejuízo de ser tal escritura retificada, de molde a ajustá-la à realidade do negócio realizado, os factos alegados, todos provados por documentos cuja veracidade não foi posta em causa, provam que a substância económica do negócio é outra e inteiramente diferente da que consta da escritura, da qual não constam nem **a)** a cessão dos empréstimos; nem **b)** a obrigação de pagar ao banco o valor em dívida com garantia hipotecária, à data da cessão de quotas.

19. A verdade é que as mais-valias são a diferença entre o valor de aquisição e o valor de realização de um bem. *In casu*, o valor de aquisição corresponde à totalidade do valor aportado pelos sócios vendedores à sociedade, para além do capital social, a saber a totalidade dos suprimentos que entre capital e juros, excederam os 450.000,00 € emprestados pelo banco para adquirir o único bem constante do ativo da sociedade D... . O valor de realização corresponde ao valor líquido que os sócios receberam pelas suas quotas após dedução do valor dos suprimentos entregues ao longo dos anos e no dia da escritura e que estão contabilizados no balanço da sociedade como sendo crédito dos novos sócios. Esse valor líquido é negativo, pelo que não há quaisquer mais-valias.

20. Os Requerentes consideram que a matéria de facto alegada e provada é de molde a impor a reconsideração da decisão que lhes foi notificada, que comete o absurdo de os sujeitar a uma violenta tributação de mais-valias num negócio em que incorreram em evidentes menos valias.

21. A 21 de janeiro de 2016 os Requerentes apresentaram as suas alegações, nas quais reiteram que com a alienação das quotas, após dedução dos suprimentos que fizeram à sociedade, realizaram um valor negativo, ou seja, menos-valias.

22. Alegam que, no caso em apreço, ficou muito claro que os créditos dos sócios sobre a sociedade tinham um carácter de permanência bem superior a um ano: no caso, até a sociedade realizar ativos que lhe permitissem reembolsar os suprimentos aos sócios. Convocam a este propósito, o Acórdão n.º 04627/04 do Tribunal Central Administrativo Norte de 26 de Junho de 2008 que «I - Os suprimentos traduzem-se em empréstimos de

dinheiro efetuado pelos sócios à sociedade ou pela dilação da cobrança de um crédito da sociedade para com estes, por um período superior a um ano.»

23. Continuam a defender que o valor de 325.000,00 cobria a integralidade dos ativos da sociedade cujas quotas foram cedidas, sendo os respetivos passivos – suprimentos e dívidas a Banco – cedidos aos adquirentes e pagos ao banco nessa mesma data, afirmando que o conjunto de documentos entregues com o pedido de pronúncia arbitral, lidos à luz da escritura de cessão de quotas, na medida em que esta impõe aos cedentes a cessão das suas quotas pelo valor de 325.000,00 €, a total liberação da sociedade de quaisquer ónus ou encargos ou dívidas a terceiros, facto que os cedentes atestam (e na verdade, podiam atestar, porque nessa data procederam ao pagamento ao Banco da única dívida relevante existente), bem como a prova testemunhal produzida provam a sua tese.

24. Defendem que a AT confessou os factos que lhe são apontados, ao aceitar a declaração de substituição de IRS de um dos Requerentes, significando com essa atitude tratar de forma diferente situações iguais. Com efeito, concluem, se a AT confessa ter aceite, porque os entendeu e apreendeu, os argumentos do Requerente B..., tendo por consequência procedido a nova liquidação e devolução dos montantes indevidamente pagos, só lhe resta, facto a que o Tribunal não pode ser estranho, dar igual consequência às declarações de substituição dos outros dois Requerentes cuja relação tributária emerge dos mesmos exatos factos tributários.

25. Relativamente à legitimidade do Requerente B... para estar nos autos e que é contestada pela AT, os Requerentes defendem que, não obstante aquela lhe terem concedido razão, a verdade é que não atuaram como deviam.

A Requerida sustenta o seguinte:

26. Exceciona em relação ao Requerente B... com a invocação de que em virtude de ter sido aceite a sua declaração de substituição, o seu pedido de pronúncia arbitral não tem objeto, tornando os atos invocados por esse Requerente não impugnáveis.

27. De facto, a declaração de substituição do contribuinte B... foi liquidada em 2014.12.26, apurando rendimento global no valor de € 19.844,34, tributações autónomas no valor de € 0,00, e imposto a pagar a final de € 4.164,47, conforme resulta do doc. 4 da resposta (demonstração da liquidação, substitutiva, nº 2014...), valor que substitui os anteriores € 26.417,49 de imposto a pagar, resultantes da liquidação nº 2014... .

28. Neste contexto, a validação da declaração de substituição do contribuinte B..., cessando a divergência sem correções, em detrimento da análise do processo de reclamação graciosa e da decisão que veio a ser exarada, implicou a consideração dos dados declarados pelo contribuinte para efeitos de definição da sua situação tributária; pois que o indeferimento da reclamação graciosa, quando decidido, foi-o já de forma perfeitamente inócua, isto é, ineficaz, uma vez que a declaração reclamada já não é a vigente, havendo sido liquidado imposto conforme o que resulta das declarações do contribuinte, aquando da entrega da declaração de substituição.

29. Nem o indeferimento expresso da reclamação graciosa, nem o indeferimento tácito do recurso hierárquico, são atos lesivos de qualquer direito do contribuinte B... . Pelo que são, nestes termos, inimpugnáveis, carecendo de objeto o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente B... .

30. Requerida defende-se por exceção invocando a incompetência material do foro arbitral constituído no âmbito do RJAT para apreciação dos pedidos dos Requerentes. A incompetência material do Tribunal para a apreciação dos pedidos identificados consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto às pretensões em causa, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

31. O que os Requerentes pretendem é o reconhecimento de direitos, bem como pretendem a condenação da AT à prática de ato que entendem devido.

32. A competência dos tribunais arbitrais é, desde logo, circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT. Decorrendo a competência dos tribunais arbitrais do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, *ex vi* artigo 4.º do RJAT, temos que, como bem refere Jorge Lopes de Sousa:

«a competência dos Tribunais Arbitrais compreende a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade:

a) De atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) [...];

b) De atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à AT, desde que tenham sido precedidos de recursos à via administrativa prévia necessária, prevista nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) [...];

(c) De atos de fixação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo [...];

(d) De atos de determinação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos [...];

(e) De atos de fixação de valores patrimoniais, para efeitos de imposto, cuja administração seja cometida à AT [...];

(f) De atos de liquidação de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente sobre exportação de mercadorias [...];

(g) As pretensões relativas a imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum (PAC) ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas [...];

(h) De atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), impostos especiais sobre o consumo (IEC's) e outros impostos indiretos sobre mercadorias que não sejam sujeitas a direitos de importação [...]» - cf. Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, 2013, pp. 105-108).

33. Para além da competência para a apreciação direta da legalidade de pedidos deste tipo, poderão os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar atos de segundo ou de terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, designadamente de atos que decidam reclamações graciosas e recursos hierárquicos, como resulta das referências da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que se reporta à impugnação judicial de reclamações graciosas, e à "decisão do recurso hierárquico".

34. Como tal, é manifesto que não se insere no âmbito destas competências a apreciação de pedidos de reconhecimento de direitos, bem como não está abrangida no âmbito da competência material do Tribunal Arbitral a condenação da AT à prática de atos legalmente devidos. Pois que inexistente qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT, ainda que constituíssem consequência, a nível de execução, da declaração de ilegalidade de atos de liquidação.

35. Como decorre do previsto no artigo 24.º do RJAT, a definição dos atos em que se deve concretizar a execução de julgados arbitrais compete, em primeira linha, à AT, com possibilidade de recurso aos tribunais tributários para requerer coercivamente a execução, no âmbito do processo de execução de julgados, previsto no artigo 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - cfr. acórdão arbitral de 2015-01-15, proferido no processo n.º 587/2014-T (mormente págs. 3 a 6 do mesmo).

36. A Requerida defende-se também, à cautela, por impugnação, alegando que o ordenamento tributário nacional é enformado pelo princípio da declaração, iniciando-se o procedimento pela declaração dos contribuintes. Como resulta do estipulado no art. 59º do CPPT, ao sujeito passivo cabe a apresentação da declaração "*nos termos previstos na lei*", o que também tem de ser entendido como abrangendo os prazos previstos na lei.

37. Além de que cabe também ao sujeito passivo, fornecer à administração fiscal os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária. Componente fundamental para o equilíbrio do sistema, pois o contribuinte beneficia de uma presunção de veracidade das suas declarações, nos termos do art.º 74º da LGT.

38. Por outro lado, a administração fiscal, ou seja, a AT, está incumbida de prosseguir as suas atribuições e o interesse público, de acordo com os ditames legais, Nomeadamente, dispondo de baliza temporal que lhe permita a verificação da situação tributária dos contribuintes.

39. Para reforço da sua argumentação, a Requerida convoca a decisão proferida no âmbito do Proc. do CAAD n.º 10/2013T, segundo a qual *«só haverá lugar à presunção de veracidade das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, quando as mesmas forem apresentadas dentro do prazo legalmente estabelecido para tal, conforme referido acima. Ora no caso controvertido sujeito a pronúncia arbitral, a declaração periódica de rendimentos de IRC não podia beneficiar da presunção de veracidade pois a mesma foi apresentada fora de prazo»*.

40. Assim, continua a Requerida, era dos Requerentes o ónus, conforme decorre das regras gerais de distribuição do ónus da prova, consagradas no art. 74º da LGT, de demonstrar que, afinal, as primeiras declarações efetuadas nos termos da lei e, portanto, presumivelmente verdadeiras, não o eram.

41. Para defesa da sua posição, a Requerida cita o Prof. Anselmo de Castro, *Lições de Processo Civil, 4º vol. (policopiadas), pág. 114*), e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, *in Dicionário de Contencioso Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2006, assim como o Conselheiro Lopes de Sousa, em anotação ao art.º 100º (cfr. *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Lisboa, Áreas Editora, 6ª Ed., 2011. Já quanto a jurisprudência, a AT invoca o acórdão do STA de 31 de outubro de 2007, proferido no Proc. n.º 0338/07.

42. A AT considera, pois, residir justamente no âmbito e alcance a atribuir ao art.º 74º da LGT a chave para a resolução do diferendo.

43. Neste âmbito, diz a AT, é líquido que o direito que se pretende ver reconhecido terá que resultar, por um lado, dos meios de prova apresentados, para comprovação dos factos constitutivos; e, por outro lado, da lei, de modo a decidir da subsunção dos factos comprovados à previsão legal, pelo que será curial analisar se tal comprovação foi feita perante a Administração e agora, perante o Tribunal Arbitral.

44. Da leitura do peticionado pelos Requerentes, resulta que os mesmos não o fizeram.

45. Prossegue a Requerida, passando para o IRS, a dizer que de acordo com o disposto na al. b) do nº 1 do artigo 10º do Código do IRS, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários. Por seu lado, define a al. a) do nº 4 do citado artigo 10º do mesmo Código que, no caso da alienação onerosa de partes sociais, o ganho sujeito a IRS é constituído "*pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição*".

46. E para a determinação daqueles ganhos, estabelece a al. f) do nº 1 do artigo 44º do Código do IRS que se considera como "valor de realização" o valor da respetiva contraprestação; enquanto que a al. b) do nº 1 do artigo 48º do citado Código do IRS identifica como "valor de aquisição" o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o respetivo valor nominal.

47. Por isso, conclui a AT, na situação em apreço, e face à escritura de "Cessões de quotas, renúncia e nomeação de gerente e alteração do contrato social", datada de 2013-11-15 é de concluir que o capital de € 5.000,00, da sociedade "D..., Lda", foi cedido pelos seguintes montantes:

Sócio cedente	Valor nominal da quota	Valor de cedência da quota	Adquirente da quota
A...	€ 1.750,00	€ 113.750,00	E...
	<u>+ € 750,00</u>	<u>+ € 48.750,00</u>	F...
	€ 2.500,00	€ 162.500,00	
B...e	€ 1.750,00	€ 113.750,00	G...
C...	<u>+ € 750,00</u>	<u>+ € 48.750,00</u>	F...
	€ 2.500,00	€ 162.500,00	
TOTAL	€ 5.000,00	€ 325.000,00	

48. Face ao exposto, alega a AT, encontra-se corretamente preenchida pelos sócios cedentes a alienação onerosa da parte social da "D..., Lda" e declarada no quadro 8 do anexo G das declarações modelo 3, referentes ao exercício de 2013, inicialmente apresentadas e submetidas em 2014-05-31.

49. Afirma a Requerida que não resulta dos elementos de prova que os Requerentes juntaram, nem da correta aplicação do direito probatório, material e processual, aplicável, provadas as razões justificativas do erro invocado pelos Requerentes para apresentação de declarações de substituição e de reclamações.

50. Contrariamente ao que querem fazer crer os ora impugnantes, os suprimentos não integram a natureza de capital, mas antes contas do passivo financeiro. Isto mesmo está espelhado na contabilidade da empresa "D..., Lda" ao registar os empréstimos dos sócios na classe 2 "Contas a receber e a pagar".

51. Na verdade, na conta de capital apenas são de reconhecer as prestações suplementares e outros instrumentos financeiros (ou as suas componentes) que não se enquadrem na definição de passivo financeiro. Quer isto dizer que os suprimentos em

discussão, porque não integram o capital, não estavam incluídos na declaração negocial constante da escritura pública.

52. Pelo que, na escritura de "Cessões de quotas, renúncia e nomeação de gerente e alteração do contrato social" datada de 2013-11-15, não se encontra refletida a cedência dos suprimentos societários. Ora, tal escritura faz prova plena das declarações negociais efetuadas na presença do oficial público. Bem como faz prova plena das declarações negociais que não foram efetuadas na presença do mesmo oficial público. Isto é, a referida escritura, da mesma forma que faz prova plena de que os cedentes declararam ceder as suas quotas pelo valor x, faz prova plena de que não declararam ceder os suprimentos.

53. Ora, de acordo com o disposto no art.º 347º do Código Civil, a *«prova plena só pode ser contrariada por meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objecto, sem prejuízo de outras restrições especialmente determinadas na lei»*. Nestes termos, a ter existido tal negócio, tal como foi depois invocado pelos Requerentes, o estabelecimento desse facto necessita de outros elementos de prova.

54. Para apoio da sua tese a Requerida procede à transcrição de extratos do Acórdão do STJ 7 de setembro de 2014, proferido no âmbito do Proc. n.º 28252/10.0T2SNT.L1.S1.

55. Assim, reitera a Requerida a sua posição de que os Requerentes não fizeram prova de que sejam credores da sociedade cujas quotas cederam.

56. Pelo que não restava à AT outra atuação senão a de indeferir a pretensão deduzida pelos então reclamantes, ora Requerentes. Tanto mais, que outros elementos documentais, ao contrário de infirmar o que se tem vindo a expor, confirmam-no.

57. Com efeito, e por consulta ao balancete datado de Outubro de 2013, apenas se confirma a contabilização de suprimentos dos sócios cedentes no valor total de € 202.489,67, não fornecendo qualquer informação relativamente ao momento de cedência

das quotas (2013-11-15) ou ao período posterior. Por outro lado, o balanço datado de 2013-12-31 apenas reflete um saldo de € 547.123,43, na conta "Passivo corrente - acionistas/sócios", sendo completamente omissa a informação quanto à sua discriminação e origem.

58. Por outro lado, ainda, a operação de financiamento para aquisição de prédio encontra-se espelhada na contabilidade como operação realizada no âmbito da atividade da empresa "D..., Lda." Do mesmo modo, por consulta ao extrato bancário da empresa de 1.08.2013 a 31.12.2013 – observa-se que o depósito de cheque para liquidar empréstimo de financiamento foi refletido, e bem, na contabilidade da empresa "D..., Lda."

59. Por conseguinte, a alegada intervenção dos aqui Requerentes na operação de liquidação só deve ser entendida como uma exigência destes, para assegurar o pagamento da dívida, dessa forma evitando que, no futuro, pudesse ser acionada a sua qualidade de avalistas no mencionado empréstimo, em que figuravam como responsáveis perante o banco pela dívida hipotecária, num momento em que já não detinham participação societária na empresa detentora do imóvel.

60. Por fim, e uma vez que não foram apresentados o extrato e os documentos de suporte da conta "Passivo corrente - acionistas/sócios", com o saldo de € 547.123,43, à data de 2013-12-31, não se pode validar o entendimento de que os suprimentos à empresa efetuados pelos ora Requerentes, bem como o valor em dívida do empréstimo ao Banco (€ 202.489,66 + € 254.710,44 = € 457.200,10), não tenham sido suportados pelos novos sócios, em nome da empresa, e com reflexo na contabilidade em contas do ativo e passivo.

61. Isto é: (i) os novos sócios poderiam ter financiado o pagamento dos suprimentos aos anteriores sócios, e (ii) os novos sócios poderiam ter financiado a liquidação do empréstimo bancário. Sendo que, em termos práticos, estas operações encontrar-se-iam refletidas entre contas do ativo e passivo e não em contas de capital próprio, ou seja (i) os financiamentos continuariam na conta de sócios, mudando apenas a sua titularidade e (ii) o financiamento deixaria de ocorrer por empréstimo bancário, passando a ser assegurado

pelos sócios. Assim, ao contrário do alegado pelos Requerentes, o balancete a 31.12.2013 não comprova a situação por si invocada.

62. Sendo certo que, na presente situação, o ónus da prova é indubitavelmente dos Requerentes, nos termos supra expostos em condições de particular exigência, cabendo-lhe provar factos contrários ao constante de documento autêntico, que produz prova plena. Pelo que as dúvidas suscitadas terão forçosamente de resolver-se contra a pretensão por estes deduzida.

63. Nas alegações a Requerida mantém a posição que defendeu na sua resposta.

64. Para justificar a alegada incompetência material do Tribunal, convoca o acórdão arbitral de 15 de janeiro de 2015, proferido no âmbito do Proc. n.º 587/2014-T, bem como a decisão proferida no Proc. n.º 17/2012-T.

65. Para reforçar a inexistência de objeto de litigância por parte do Requerente B..., invoca o Ac. do STA de 22 de maio de 2013, proferido no Proc. n.º 0340/13.

III – SANEAMENTO.

66. O Tribunal foi regularmente constituído.

67. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.

68. Não foram invocados nem identificadas nulidades no processo.

69. A Requerida invocou duas exceções:

- (i) A primeira relativa à ausência de objeto de litigância por parte do Requerente B... e

- (ii) A segunda relativa à incompetência material do foro arbitral para apreciação do litígio.

70. As questões a dirimir no presente processo são, em síntese, as seguintes:

- A) Incompetência material do Tribunal para conhecer do pedido;
- B) Exceção perentória do cumprimento relativa ao Requerente B... :
- C) A questão da prova do valor de realização das quotas alienadas.

IV – FUNDAMENTAÇÃO

IV.I – O Tribunal considera provados os seguintes factos:

71. Em 15 de Julho de 2014 os Requerentes foram notificados de três liquidações de IRS, a 1ª do valor de 45.028,18 €, a segunda no valor de 26.424,47 € e a terceira do valor de 26.417,49 €. Terminando o prazo para pagamento do valor do IRS liquidado a 18 de Setembro.

72. Os Requerentes procederam ao pagamento dos montantes em causa, tendo apresentado Reclamações a 9 de Setembro das liquidações feitas, bem como apresentado novas declarações para efeitos de IRS.

73. Foi efetuado em 2.01.2015 o acerto de contas entre o pagamento que havia feito em resultado da primeira liquidação (€ 26.424,47) e o imposto apurado na segunda liquidação (€ 4.164,47) o qual resultou no reembolso de € 22.260,00, conforme quadro síntese do IRS de 2013 deste contribuinte.

74. Em consequência da referida compensação entre os € 26.424,47 antes pagos e os € 4.164,47 a pagar, foi emitido o reembolso n.º 2015..., com a data de criação de 2.01.2015, que se encontra na situação de regularizado.

75. As Reclamações foram indeferidas, pelo que foi apresentado recurso hierárquico conjuntamente em nome dos três Requerentes.

76. Os Requerentes presumiram o indeferimento tácito do recurso, em virtude de não terem recebido resposta no prazo de 15 dias previsto no n.º 3 do art.º 66º do CPTA, nem no subsequente prazo de 60 dias previsto no n.º 5 do mesmo artigo.

77. Os três Requerentes eram os donos de duas quotas que compreendiam a totalidade do capital social da sociedade D..., Lda. O valor nominal de cada uma das duas quotas era de 2500,00 €, num total de 5.000,00 € de capital social, sendo que a Requerente A... tinha uma quota e os seus sobrinhos C... e B..., possuíam em comum a 2ª.

78. Em 15 de Novembro de 2013, os sócios alienaram por escritura pública as suas quotas, tendo cada uma das quotas, depois de divididas, sido vendida pelo valor declarado de 162.500,00€.

79. Os Requerentes procederam às suas declarações fiscais para o ano de 2013 – IRS – declarando o valor de venda das quotas e as mais-valias resultantes da diferença entre o valor nominal das quotas – 2500,00 € e o valor declarado da venda: 162.500,00 €.

80. Os Autores vieram, posteriormente, proceder a uma retificação das suas declarações de IRS.

81. A sociedade D... possuía apenas um ativo, que era um imóvel correspondente aos números ... e ... da Rua..., em Lisboa, adquirido com recurso a um financiamento bancário de 450.000,00 €, com garantia hipotecária e do qual os Requerentes eram avalistas.

82. Ao procederem à venda, assumiram a obrigação de, na mesma data da escritura e no mesmo ato, procederem ao pagamento integral ao banco H... do valor remanescente do crédito hipotecário.

83. Na mesma data da escritura de venda das quotas, foi depositado na conta da sociedade um cheque de 254.710,44 €, e liquidado o empréstimo existente, com a mesma data-valor.

84. A declaração de substituição do contribuinte B... foi liquidada em 2014.12.26, apurando rendimento global no valor de € 19.844,34, tributações autónomas no valor de € 0,00, e imposto a pagar a final de € 4.164,47, conforme resulta do doc. 4 da resposta (demonstração da liquidação, substitutiva, nº 2014...), valor que substitui os anteriores € 26.417,49 de imposto a pagar, resultantes da liquidação nº 2014... .

85. Por isso, conclui a AT, na situação em apreço, e face à escritura de "Cessões de quotas, renúncia e nomeação de gerente e alteração do contrato social", datada de 2013-11-15 é de concluir que o capital de € 5.000,00, da sociedade "D..., Lda", foi cedido pelos seguintes montantes:

Sócio cedente	Valor nominal da quota	Valor de cedência da quota	Adquirente da quota
A...	€ 1.750,00	€ 113.750,00	E...
	<u>+ € 750,00</u>	<u>+ € 48.750,00</u>	F...
	€ 2.500,00	€ 162.500,00	
B...e	€ 1.750,00	€ 113.750,00	G...
C...	+ € 750,00	+ € 48.750,00	F...
	€ 2.500,00	€ 162.500,00	
TOTAL	€ 5.000,00	€ 325.000,00	

86. Pelo que, na escritura de "Cessões de quotas, renúncia e nomeação de gerente e alteração do contrato social" datada de 2013-11-15, não se encontra refletida a cedência dos suprimentos societários.

87. Na contabilidade da empresa "D..., Lda", os empréstimos dos sócios foram registados na classe 2 “contas a receber e a pagar”.

88. Na escritura de “Cessões de quotas, renúncia e nomeação de gerente e alteração do contrato social” – cfr. escritura junta a fls 4/17 a 10/14 do ficheiro PA 2 – datada de 2013-11-15, não se encontra refletida a cedência dos suprimentos societários.

89. Do extrato bancário da empresa de 1.08.2013 a 31.12.2013 resulta que o depósito de cheque para liquidar empréstimo de financiamento foi refletido na contabilidade da empresa "D..., Lda".

90. Não se provou que a importância de € 325.000,00 visasse retribuir os valores das quotas acrescidas das dívidas da sociedade aos sócios, provenientes de adiantamentos que teriam feito para a empresa fazer face às despesas necessárias ao funcionamento e manutenção.

Os factos dados como provados resultam dos documentos juntos aos autos e do depoimento das testemunhas arroladas, que responderam com isenção, verdade e clareza.

Não se provaram outros factos relevantes para apreciação da causa, além do referido no n.º 20.

V- O DIREITO

As questões a dirimir no presente processo são, em síntese, as seguintes:

A) Incompetência material do Tribunal para conhecer do pedido;

- B) Alegada exceção perentória do cumprimento relativa ao Requerente B...:
- C) A questão da prova do valor de realização das quotas alienadas.

A) Incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido.

91. Vêm os Requerentes solicitar, a final, no pedido que formulam na P. I. o seguinte:

«1. Seja a AT condenada a considerar que a declaração de substituição apresentada pelos Autores e que toma em consideração as menos valias incorridas na venda das respetivas quotas deve ser a base da liquidação de imposto de IRS a pagar pelos Autores;

2. Seja declarado que os Autores não tiveram quaisquer mais-valias na venda das suas quotas, mas bem pelo contrário, menos valias.

3. Consequentemente, seja a AT condenada a proceder a nova liquidação de imposto de IRS aos Autores, devolvendo-lhe os montantes já pagos em virtude da liquidação feita.

4. Ser a AT condenada nas custas do presente processo, custos de arbitragem e custas de parte segundo o prudente arbítrio desse Tribunal.» (cfr. o pedido formulado)

92. Estes pedidos foram, depois, reproduzidos nas suas Alegações finais, ponto 43, na linha do que os Requerentes já haviam reiteradamente requerido em sede de Recurso Hierárquico e, anteriormente, em sede de Reclamação Graciosa.

93. Ora, constitui Jurisprudência Arbitral constante, promanada pelo CAAD, a de que a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é definida, em primeira linha, pelo artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, que estabelece o seguinte:

1 A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;

94. Acresce que, em segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pela vinculação da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte, no que aqui diretamente releva:

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*

95. Como se pode concluir do transcrito, a Portaria n.º 112A/2011, relativamente aos atos enquadráveis indicados no artigo 2.º, claramente afastou do âmbito da vinculação da Administração Tributária, em matéria não aduaneira, entre outras, as pretensões relativas a atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa e as pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão.

96. Por outro lado, a lei de autorização legislativa ao abrigo da qual se aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária dispunha, no seu artigo 124º, n.º 4, al. a), que o objecto do processo arbitral tributário poderia incluir “*os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária*” (sublinhado nosso).

97. Do confronto entre os dois preceitos, infere-se que o legislador restringiu o âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais tributários, por comparação com o que se havia estabelecido na lei de autorização legislativa, **retirando dele as pretensões conducentes à declaração ou reconhecimento de direitos ou interesses legítimos em matéria tributária.**

98. Por consequência, há assim, que concluir que os tribunais arbitrais tributários não são competentes para conhecer de pedidos que tenham por objecto imediato o reconhecimento de um direito do sujeito passivo.

99. É certo que os tribunais arbitrais tributários podem apreciar questões atinentes, v. g. ao direito a juros, como tem acontecido com frequência na arbitragem tributária, quando tais questões estão em conexão com um pedido de declaração de ilegalidade de algum dos actos nomeados nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2º do RJAT, o que se justifica por, sem essa competência, a jurisdição dos tribunais arbitrais tributários ficar amputada na sua eficácia.

100. Mas a lei é suficientemente clara quanto à exclusão da competência dos tribunais arbitrais dos pedidos que visem directamente a declaração de um direito tributário.

101. Neste sentido, cabe citar Jorge Lopes de Sousa, in *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, N. Villa-Lobos e M. Brito Vieira (coord.), *Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, Coimbra, 2013, p. 105, segundo o qual “*mesmo relativamente à impugnação de actos praticados no âmbito de procedimentos tributários, a competência destes tribunais arbitrais restringe-se à actividade conexas com actos de liquidação de tributos, ficando de fora da sua competência a apreciação da legalidade de actos administrativos (...) bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação (...)*” (ver, por todos, os Acs. Arbitrais n.º 38/2014-T; 168/2015-T).

102. Consequentemente, fica claro que os pedidos formulados pelos Requerentes não podem ser apreciados no âmbito do presente processo, por estranhos aos poderes conferidos aos tribunais arbitrais constituídos de acordo com o disposto no RJAT.

103. Com efeito, o que os Requerentes expressamente declaram pretender é o reconhecimento de direitos (declarado que os Autores não tiveram quaisquer mais-valias na venda das suas quotas, mas bem pelo contrário, menos valias). Assim como a condenação da AT à prática de acto que entendem devido (que seja a AT condenada a proceder a nova liquidação de imposto).

104. Ora, como bem o faz botar a AT na sua Resposta, o conhecimento de tais questões extravasa a competência do presente Tribunal, uma vez que, como resulta do que antecede, a competência dos tribunais arbitrais é circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

105. Pois que, decorrendo a competência dos tribunais arbitrais do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, *ex vi* artigo 4.º do RJAT, é seguro que, como bem refere Jorge Lopes de Sousa, «*a competência dos Tribunais Arbitrais compreende a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade:*

- a) *De atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) [...];*
- b) *De atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à AT, desde que tenham sido precedidos de recursos à via administrativa prévia necessária, prevista nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) [...];*
- (c) *De atos de fixação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo [...];*
- (d) *De atos de determinação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos [...];*
- (e) *De atos de fixação de valores patrimoniais, para efeitos de imposto, cuja administração seja cometida à AT [...];*
- (f) *De atos de liquidação de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente sobre exportação de mercadorias [...];*
- (g) *As pretensões relativas a imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum (PAC) ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas [...];*
- (h) *De atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), impostos especiais sobre o consumo (IEC's) e outros impostos indiretos sobre mercadorias que não sejam sujeitas a direitos de importação [...]» - cf. Jorge Lopes de Sousa, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pp. 105-108). Para além da competência para a apreciação directa da legalidade de pedidos deste tipo, poderão os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar actos de segundo ou de terceiro grau que tenham por objecto a apreciação da legalidade de actos daqueles tipos, designadamente de actos que decidam reclamações gratuitas e recursos hierárquicos, como resulta das referências da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que se reporta à impugnação judicial de reclamações gratuitas, e à "decisão do recurso hierárquico".*

106. Decorre, por um lado, do teor expresso dos pedidos formulados e, por outro, das competências específicas dos tribunais tributários que a apreciação daqueles não se insere no âmbito destas competências a apreciação de pedidos de reconhecimento de direitos, nem estando, do mesmo modo, a condenação da AT à prática de actos legalmente devidos, abrangida no âmbito da competência material do Tribunal Arbitral.

Uma vez que não existe suporte legal que permita que sejam proferidas condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT, ainda que constituíssem consequência, a nível de execução, da declaração de ilegalidade de actos de liquidação.

107. De modo que este Tribunal é de opinião que procede a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal para a apreciação dos pedidos identificados supra, que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto às pretensões em causa, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

108. Verifica-se, assim, a procedência da exceção de incompetência absoluta deste Tribunal arbitral em razão da matéria, a qual determina, como exceção dilatória que é, a absolvição da Requerida da instância, em conformidade com o disposto na al. e) do n.º 1 do artigo 278.º do CPC, aplicável *ex vi* da al. e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

109. Como consequência da procedência desta exceção, fica prejudicado o conhecimento das demais exceções suscitadas e precludida a apreciação do mérito da causa.

110. No entanto, este Tribunal Arbitral entende, para a hipótese que se admite apenas para efeito de raciocínio, de se considerar o Tribunal competente, dever pronunciar-se a título meramente subsidiário sobre as duas questões suscitadas neste litígio:

- A invocada exceção perentória relativa ao Requerente B...;
- A questão da prova do valor de realização das quotas alienadas.

B) Exceção perentória do cumprimento relativa ao Requerente B..., de que se conhece a título subsidiário

111. A Requerida exceciona, na sua resposta à petição dos Requerentes, a ausência de objeto para litigar por parte do Requerente B..., alegando, em síntese:

A declaração de substituição entregue em 2014-09-17 pelo sujeito passivo B... foi validada pelos serviços, encontrando-se a vigorar na situação tributária do contribuinte, através da liquidação nº 2014... . Dando-se, assim, por finda sem correções, a divergência motivada pela entrega fora de prazo.

De facto, a declaração de substituição do contribuinte B... foi liquidada em 2014.12.26, apurando rendimento global no valor de € 19.844,34, tributações autónomas no valor de € 0,00, e imposto a pagar a final de € 4.164,47, conforme resulta do doc. 4 desta resposta (demonstração da liquidação, substitutiva, nº 2014...). Valor que substitui os anteriores € 26.417,49 de imposto a pagar, resultantes da liquidação nº 2014..., cuja demonstração se junta como doc. 5 desta resposta.

Pelo contrário, relativamente à contribuinte A...e ao contribuinte C..., as declarações primeiramente apresentadas, que constam do sistema como tipo 1, são indicadas como vigentes (Situação V); tendo dado origem às liquidações (nº 2014... da contribuinte A... e nº 2014... do contribuinte C...) que foram objeto de reclamação graciosa, cujas demonstrações se juntam como docs. 6 e 7, respetivamente.

Relativamente ao contribuinte B..., não sucedeu da mesma forma.

Neste contexto, a validação da declaração de substituição do contribuinte B..., cessando a divergência sem correções, em detrimento da análise do processo de reclamação graciosa e da decisão que veio a ser exarada, implicou a consideração dos dados declarados pelo contribuinte para efeitos de definição da sua situação tributária.

Por conseguinte, encontra-se sem objeto a pretensão referente a este Requerente (reclamação graciosa nº .../14-...), a qual tinha por objeto a liquidação nº 2014..., entretanto substituída (o que resulta da indicação de situação S) pela nº 2014... (que ostenta a indicação de situação V – vigente). Pois que o indeferimento da reclamação graciosa, quando decidido, foi-o já de forma perfeitamente inócua, isto é, ineficaz, uma vez que a declaração reclamada já não é a vigente, havendo sido liquidado imposto conforme o que resulta das declarações do contribuinte, aquando da entrega da declaração de substituição.

Pois que, apesar de ter apresentado reclamação graciosa e esta ter sido expressamente indeferida, a situação descrita demonstra que o ato de liquidação de que o contribuinte havia reclamado já não produz quaisquer efeitos, tendo sido, entretanto, substituído.

Nestes termos, nem a liquidação impugnada, objeto de reclamação e de recurso hierárquico, é lesiva de qualquer direito do contribuinte B..., uma vez que foi substituída e não produz efeitos na sua situação tributária. Nem o indeferimento expresso da reclamação graciosa, nem o indeferimento tácito do recurso hierárquico, são atos lesivos de qualquer direito do contribuinte B... .

Pelo que são, nestes termos, inimpugnáveis, o que expressamente se invoca para todos os efeitos. Carecendo de objeto o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente B... .

Foi efetuado em 2.01.2015 o acerto de contas entre o pagamento que havia feito em resultado da primeira liquidação (€ 26.424,47) e o imposto apurado na segunda liquidação (€ 4.164,47), o qual resultou no reembolso de € 22.260,00, conforme quadro síntese do IRS de 2013 deste contribuinte que se juntou como doc. 8 da resposta.

Foi, portanto, e em consequência da referida compensação entre os € 26.424,47 antes pagos, e os € 4.164,47 a pagar, emitido o reembolso nº 2015 ..., com data de criação 2.01.2015, que se encontra na situação de regularizado - tudo cfr. detalhe de reembolso que se juntou como doc. 9 da resposta.

Não se compreendendo como poderia o aqui Requerente B... ignorar toda esta situação. Pois, em face da inexistência de NIB indicado, o meio de recebimento do

reembolso foi o cheque n.º..., no valor dos referidos € 22.260,00 (resultado do citado acerto de contas) - cfr. consulta de meio de recebimento que se junta como doc. 10 desta resposta. Cheque que se encontra na situação de pago desde 2.02.2015 – cfr. resulta do referido doc. 10 e ainda da consulta de meio de recebimento – cheque, que se juntou como doc. 11 da resposta.

Sendo que, quer a demonstração da nova liquidação (substitutiva), quer a demonstração de compensação, quer o cheque emitido para pagamento do reembolso ao contribuinte foram objeto de envio sob correio registado para o domicílio fiscal do contribuinte B... .

A primeira (demonstração de liquidação substitutiva, pelo registo RY...PT, de 6.01.2015, e os segundos (demonstração de compensação e cheque) através do registo RY6...PT, de 12.01.2015, – cfr. detalhe da emissão que se juntou como doc. 12 da resposta.

Nestes termos, resulta do cotejo entre os referidos documentos e os dados constantes da aplicação de acompanhamento de entregas dos CTT, que o contribuinte recebeu a demonstração da liquidação substitutiva em 7.01.2015 - cfr. print do sítio dos CTT relativo ao registo RY...PT, que se juntou como doc. 13 da resposta. Bem como, resulta que recebeu o cheque em 14.01.2015 – cfr. print do sítio dos CTT, em relação ao registo RY...PT – que se junta como doc. 14 desta resposta. Pois que, a inimpugnabilidade dos atos consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância, de acordo com o previsto no art.ºs 54º do CPPT, 55º e artigo 89.º, n.º 1, alínea c) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), e bem assim, nos termos alínea e) do n.º 1 do artigo 278.º e n.º 2 do art. 576.º do Código de Processo Civil (CPC), todos aplicáveis *ex vi* n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

De facto, a causa de pedir alegada pelos Requerentes nos meios gratuitos utilizados previamente e no presente meio contencioso (isto é, os factos invocados e que podem sintetizar-se em terem realizado menos valias, em vez das mais valias inicialmente declaradas) são, em tudo, reconduzíveis aos factos que fizeram constar das declarações de substituição. O que foi, nos termos sobejamente expostos,

relativamente ao contribuinte B..., refletido na liquidação entretanto emitida e no reembolso efetuado.

Pelo que, igualmente, carece o Requerente B...de qualquer interesse em agir, o qual «se traduz «na necessidade de usar o processo, de instaurar ou fazer prosseguir a acção», ou «no interesse em utilizar a arma judiciária – em recorrer ao processo»¹. E é, conforme consabido, considerado «um pressuposto processual inominado, cuja falta é susceptível de conduzir à absolvição da instância»².

112. Os Requerentes, nas suas alegações, responderam do seguinte modo:

A AT pretende que falece ao Requerente B... legitimidade ativa para estar nos presentes autos, e ainda que em todo o caso o seu direito de litigar teria caducado em 14 de Abril de 2015, porque nessa data se completariam 3 meses sobre o ato tácito (conhecimento do reembolso).

No artigo 38º da sua contestação, a Requerida diz que «os factos alegados pelo requerente B... demonstram que os efeitos por si pretendidos no presente pedido de pronúncia arbitral, embora não por via de decisão expressa, tomada no âmbito da reclamação graciosa, já foram alcançados por via administrativa, por força da consideração da declaração de substituição, consubstanciada na emissão da liquidação 2014...».

Os documentos juntos pela Requerida comprovam que efetivamente em 14 de Janeiro de 2014 fez ao Requerente B... uma devolução dos montantes pagos, ainda que sem juros do pagamento indevido.

É bem verdade que esta ação de devolução foi tomada «não por via de decisão expressa», ou seja, foi um facto cujo significado jurídico ficava ao critério do sujeito passivo descobrir ou adivinhar. Mas, em 2 de Janeiro de 2015, o mesmo B... tinha recebido uma notificação da AT – doc junto à PI 2-C b) – nos termos da qual ficou notificado de que a reclamação apresentada fora indeferida, e, tendo apresentado recurso hierárquico em 28 de Janeiro de 2015 – doc 2-D junto à PI – viu decorrer o

¹ Antunes Varela, Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, *apud* Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, de Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha, in, 2ª ed., 2007, Almedina

² Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha, *in* Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., 2007, Almedina

prazo para formação de indeferimento tácito, sem que tal recurso tivesse sido atendido, ou a anterior notificação de indeferimento tivesse sido objeto de correção.

Faz-se notar a este título que nos termos do n.º 4 do artigo 66.º do CPPT, no prazo de 15 dias para subida do Recurso, pode o autor do ato recorrido revogá-lo total ou parcialmente. Ou seja, após 28 de Janeiro, o autor do ato recorrido, dispôs de 15 dias adicionais para notificar o sujeito passivo de que, nos termos do ato tácito praticado em 14 de Janeiro, a sua reclamação tinha de facto sido atendida e que, conseqüentemente, *«A causa de pedir alegada - isto é, os factos invocados e que podem sintetizar-se em terem realizado menos valias em vez das mais valias inicialmente declaradas - são, em tudo, reconduzíveis aos factos que fizeram constar das declarações de substituição; O que foi, relativamente ao contribuinte B..., reflectido na liquidação entretanto emitida e no reembolso efectuado»* - artigos 53 e 54 da contestação.

A Requerida não fez nada disto, tendo deixado decorrer o prazo para formação da presunção legal de indeferimento tácito, após a qual começou a correr o prazo de recurso contencioso. Conseqüentemente, após a efetiva devolução do montante indevidamente pago, a AT praticou outro ato tácito: a recusa ou omissão de reapreciar a reclamação do sujeito passivo, pelo próprio autor do ato expresso de indeferimento da reclamação. Vir agora pretender que, face a este comportamento da AT, o Requerente falecia de legitimidade para estar em juízo, é pior que absurdo – é a prova de uma profunda má-fé na relação com o sujeito passivo; agravada pelo facto – porque a AT não se coíbe de exhibir a sua má fé de ter afirmado nos artigos 32.º e 33.º da contestação, que *«não sendo os referidos atos definidores da situação tributária do contribuinte B..., só com a prática de uma eventual nova liquidação de IRS relativamente ao ano de 2013 é que este requerente poderia lançar mão de um processo impugnatório...»* porque *«tal prática eventual e futura de novo acto tributário – que eventualmente teria natureza corretiva da situação tributária do contribuinte B..., porque não está ainda praticado não pode ser ainda considerado lesivo...»*.

Quer dizer: a AT pretende que o contribuinte B... falece de legitimidade para estar em juízo porque os efeitos que pretendia alcançar terão sido alcançados pelo ato

tácito praticado em 14 de Janeiro de 2014, mas simultaneamente está ainda sujeito a que seja praticado novo ato (revogatório do ato tácito constitutivo de direitos com os fundamentos expressos nos artigos 53 e 54 da contestação) que definitivamente o sujeitasse ao pagamento do IRS sobre as pretensas mais-valias...

Dizendo, em conclusão, que o Requerente B... tem um evidente interesse processual em que uma decisão arbitral defina a sua posição jurídica face ao ato que impugna e que está exaustivamente fundamentado - se bem que com os pressupostos errados - demais a mais quando é a própria AT que ameaça que no futuro pode ainda praticar novo ato tributário – que eventualmente teria natureza corretiva da situação tributária do contribuinte B... .

Por outro lado, é bom ter presente que a natureza do ato alegadamente praticado em Janeiro de 2014 é duvidosa: do que se trata é da existência de um facto sobre o qual não há dúvida, a saber a entrega ao contribuinte do montante que tinha indevidamente pago. Se tal entrega constituía um reconhecimento do bom fundamento da sua declaração de substituição, foi matéria que a AT só agora, com a contestação exprimiu nos artigos 53 e 54.

Por outras palavras, só com a contestação apresentada pela AT, nos artigos 16 a 60, *maxime* 53 e 54, é que o Requerente tomou conhecimento de que a sua declaração de substituição tinha sido validada (art.º 16 da contestação), e com as razões expressas nos artigos 53 e 54 da mesma contestação. Consequentemente, no que lhe diz respeito, o ato de indeferimento da sua reclamação foi substituído por um facto convertido em ato pelos fundamentos expressos na contestação, pelo que se deve considerar que foi efetuado com esses fundamentos um ato agora expreso constitutivo de direitos, de deferimento expreso das pretensões que foram denegadas aos seus compartes, mas que tal deferimento só é de considerar, no que diz respeito aos seus efeitos externos, à data da contestação.

Por outro lado, cumprindo à AT comunicar atempadamente ao Requerente os termos e fundamentos da sua «validação» da declaração de constituição e não o tendo feito, nem nos 15 dias seguintes à entrada do recurso hierárquico, foi ela quem deu causa ao presente pleito, pelo que lhe cumpre responder por isso, em termos de custas processuais.

113. A Requerida (AT) nas suas alegações reafirma a posição assumida na contestação.

114. Resulta dos autos que a declaração de substituição entregue em 2014-09-17, pelo sujeito passivo B..., foi validada pelos serviços, encontrando-se a vigorar na situação tributária do contribuinte, através da liquidação nº 2014 ... – cfr. doc. 3 da resposta, o qual demonstra que a declaração nº ...-2013-..., de substituição (o que é indicado pela classificação tipo 2) do contribuinte B... deu origem à liquidação nº 2014... .

115. De facto, a declaração de substituição do contribuinte B... foi liquidada em 2014.12.26, apurando rendimento global no valor de € 19.844,34, tributações autónomas no valor de € 0,00, e imposto a pagar a final de € 4.164,47, conforme resulta do doc. 4 da resposta - demonstração da liquidação, substitutiva, nº 2014... .

116. Valor que substitui os anteriores € 26.417,49 de imposto a pagar, resultantes da liquidação nº 2014..., cuja demonstração se juntou como doc. 5 da resposta;

117. Pelo que, a validação da declaração de substituição do contribuinte B..., cessando a divergência sem correções, em detrimento da análise do processo de reclamação graciosa e da decisão que veio a ser exarada, implicou a consideração dos dados declarados pelo contribuinte para efeitos de definição da sua situação tributária.

118. Por conseguinte, encontra-se sem objeto a pretensão referente a este Requerente (reclamação graciosa nº .../14-...), a qual tinha por objeto a liquidação nº 2014..., entretanto substituída, conforme foi sobejamente explicitado e documentalmente demonstrado na resposta.

119. Pois que o indeferimento da reclamação graciosa tornou-se inócuo, porque ineficaz, uma vez que a declaração reclamada já não era a vigente, havendo sido liquidado imposto conforme o que resulta das declarações do contribuinte, aquando da entrega da declaração de substituição.

120. Assim, nem a liquidação impugnada, objeto de reclamação e de recurso hierárquico, é lesiva de qualquer direito do contribuinte B..., uma vez que foi substituída e não produz efeitos na sua situação tributária, nem o indeferimento expresso da reclamação graciosa, nem o indeferimento tácito do recurso hierárquico, são atos lesivos de qualquer direito do contribuinte B... .

121. Não sendo os referidos atos definidores da situação tributária do contribuinte B..., só com uma eventual nova liquidação de IRS relativamente ao ano de 2013 é que este Requerente poderia lançar mão de um processo impugnatório, como o pedido de pronúncia arbitral, nos termos do RJAT, ou o processo de impugnação judicial, regulado pelos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

122. Ora, tal prática eventual de novo ato tributário, agora inexistente, não pode ser considerado lesivo, pelo que é inimpugnável.

123. No âmbito do contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, segundo o qual só deve haver impugnação contenciosa do ato final do procedimento, ou seja, do ato que afete de forma imediata a esfera patrimonial dos sujeitos passivos.

124. Efetivamente, o despacho de indeferimento expresso da reclamação graciosa, aqui em causa, não determinou de imediato, e por seu mero efeito, qualquer prejuízo na esfera patrimonial do Requerente B... .

125. Igualmente, o indeferimento tácito do recurso hierárquico, também aqui em causa, não determinou de imediato, e por seu mero efeito, qualquer prejuízo na esfera patrimonial do Requerente B...; em vista de ter sido atendida na definição da sua situação tributária o declarado na declaração de substituição, que resultou num valor a pagar de € 4.164,47, em vez de € 26.424,47, como apurado aquando da primeira liquidação nº 2014..., essa sim, objeto da reclamação graciosa - cfr. docs. 4 e 5 da resposta.

126. Estando demonstrado que os efeitos pretendidos no processo administrativo e no correlativo processo de impugnação arbitral, já foram alcançados por via administrativa, por força da consideração da declaração de substituição, consubstanciada na emissão da liquidação 2014... .

127. Aquando da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, em 8.7.2015, já a liquidação em causa tinha sido eliminada, por substituição, tendo, naturalmente, perdido a suscetibilidade de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos daquele Requerente, na sua qualidade de sujeito passivo na relação jurídica tributária.

128. Em consequência considera-se procedente a exceção perentória de cumprimento, por ter sido provado o facto extintivo consubstanciado na circunstância de ter sido dada concretização à liquidação resultante da declaração de substituição; o que configura facto obstativo à procedência do pedido formulado pelo Requerente B..., por ter sido efetivamente dado cumprimento aos pedidos formulados na reclamação graciosa e no recurso hierárquico.

129. Tal cumprimento é um facto extintivo da pretensão do aqui Requerente B... .

130. Neste sentido, veja-se o que resulta do douto acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, prolatado no processo 06B2102, em 07/06/2006: "*V - Enquanto facto extintivo do direito invocado pelo autor que se apresenta como credor, o pagamento integra ou constitui, consoante art.493º, nº3º, CPC, exceção peremptória ou de direito material.*"

131. E da fundamentação destaca-se «*Como de imediato resulta da epígrafe - " Causas de extinção das obrigações além do cumprimento " - do Capítulo VIII do Título I do Livro II do Código Civil, o cumprimento é um modo de extinção das obrigações.*».

132. Pelo que, expressamente se invoca a exceção perentória de cumprimento, para todos os legais efeitos, no que respeita ao pedido formulado pelo Requerente B... .

133. O cumprimento ocorreu previamente à instauração da ação, o que resulta na inutilidade originária da presente lide.

134. O Requerente teve conhecimento desse facto, em data muito anterior à da instauração da ação.

C) A questão da prova do valor de realização das quotas alienadas.

135. Mas, ainda que se entendesse que tal exceção não seria procedente, sempre haveria de concluir pela legalidade das liquidações em causa, fundamentalmente em resultado do facto de não ter sido carreada para o processo prova idónea, indiscutível, de que outro seria o valor de realização das quotas alienadas.

136. Efectivamente, em toda a tramitação descrita nas diversas peças processuais foi dada aos Requerentes a possibilidade de, contratualmente, poderem esclarecer as dúvidas que pudessem assistir à AT na determinação do valor da realização das quotas alienadas.

137. E, o que é facto é que nunca o fizeram.

138. Isto, tanto mais que é perfeitamente usual no comércio jurídico que à alienação de partes sociais corresponda a transmissão de todos os direitos e obrigações a elas inerentes ou, em alternativa, que de alguns desses direitos se proceda a uma negociação em separado.

139. É o que muitas das vezes acontece com os créditos de terceiros, de sócios/accionistas, estes últimos assumindo a qualificação de suprimentos, por cumulação da qualidade de credor na de sócio.

140. Por depoimento inequívoco da testemunha I... ficou demonstrado que as verbas em causa não foram consideradas como suprimentos mas empréstimos de terceiros, sendo que tal preciosismo é, para o que nos importa, irrelevante.

141. Poderiam, por isso, como é prática no giro comercial, os Requerentes terem carreado para o processo elementos inequívocos que permitissem ao Tribunal, e quem sabe anteriormente à própria AT, provar que o valor que consta da escritura de cessão de quotas, não correspondia à totalidade do preço das quotas, mas incluía, também, o valor da cedência do crédito dos sócios sobre a sua própria sociedade.

142. O que não foi feito.

143. Como também o não foi, quanto à própria retificação da escritura, que nada impedia que tivesse sido realizada.

144. Se nisso houvesse convergência das partes, o que, a não ter ocorrido, legitima a dúvida.

145. O que não resulta útil para o esclarecimento do preço da realização das quotas é todo o circunstancialismo em torno do empréstimo bancário, da sua amortização e imputação das verbas aí em causa a algo de relevante no contexto do presente processo.

146. Senão vejamos.

147. Uma sociedade adquire um imóvel, fá-lo com recurso ao crédito bancário, constituindo-se a entidade financiadora credora hipotecaria e os sócios/gerentes (?) da sociedade proprietária avalistas e garantes do financiamento assim obtido.

148. Alienadas as participações da sociedade proprietária do imóvel (com uma prudente divisão de quotas entre adquirentes, por forma a impedir a aplicação da norma de incidência do IMT), natural se revela no contexto do negócio, que:

- a) o empréstimo bancário seja amortizado;
- b) a hipoteca distratada;
- c) os avalistas libertados das suas responsabilidades.

149. E, dessa forma, a sociedade, agora com novos sócios, fique proprietária de um imóvel completamente livre de ónus e encargos.

150. Por seu turno, os anteriores sócios da sociedade, libertaram-se das responsabilidades pessoais que oneravam o seu património em função da sua qualidade de avalistas.

151. Esta realidade, embora necessariamente ponderada no contexto do negócio que envolveu cedentes e cessionários, não é chamada à ponderação, que a lei determina que seja feita, para determinação do valor de realização de quotas por parte dos sócios cedentes.

152. Estamos perante entidades jurídicas autónomas, completamente distintas entre si – sócios e sociedade.

153. A dívida era da sociedade e foi paga.

154. A responsabilidade pessoal era dos sócios avalistas e foi libertada.

155. Nada disto é considerado a “abater” ao valor da realização das quotas para efeitos de determinação de mais-valias fiscais em sede de IRS dos sócios.

156. E, a lei diz-nos, claramente, como é que estas coisas funcionam.

157. Constituem mais-valias os ganhos obtidos com a alienação onerosa de partes sociais (Vd. art.º 10, n.º 1, alínea b) de CIRS).

158. O ganho é constituído pela diferença entre o valor de aquisição e o valor da realização (Vd. art.º 10, n.º 4, alínea a), do CIRS).

159. Por valor de realização entende-se o valor da respectiva contraprestação (Art.º 44, n.º 1, alínea f) do CIRS).

160. Por valor de aquisição entende-se o custo documentalmente provado ou na sua falta o respectivo valor nominal (Vd. art.º 48, n.º 1, alínea b) do CIRS).

161. No caso concreto, temos os seguintes valores:

Sócio cedente	Valor nominal da quota	Valor de cedência da quota	Adquirente da quota
A...	€ 1.750,00	€ 113.750,00	E...
	<u>+ € 750,00</u>	<u>+ € 48.750,00</u>	F...
	€ 2.500,00	€ 162.500,00	
B... e	€ 1.750,00	€ 113.750,00	G...
C...	<u>+ € 750,00</u>	<u>+ € 48.750,00</u>	F...
	€ 2.500,00	€ 162.500,00	
TOTAL	€ 5.000,00	€ 325.000,00	

162. É sobre estes e não outros que deve ser liquidado o IRS dos Requerentes.

163. E não sobre outros, que tais Requerentes não conseguiram demonstrar.

164. Bem andou a AT ao proceder às liquidações nos moldes em que o fez, não conseguindo os Requerentes apresentar suficientes provas em contrário, que permitissem pôr em causa a legalidade dessas liquidações, como lhes competia (Vd. sobre o ónus de prova, a bem fundada posição da AT expressa nos n.ºs 91 a 97 das suas alegações).

DECISÃO

Em face do exposto, julga-se procedente a exceção de incompetência absoluta do Tribunal arbitral, em razão da matéria e, em consequência, decide-se rejeitar o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo-se a Requerida da instância.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 97.870,14 (noventa e sete mil, oitocentos e setenta euros e catorze cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Custas a cargo dos Requerentes de acordo com o artigo 22.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 2.754,00 (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros).

Notifique-se

Lisboa, 9 de março de 2016

Os Árbitros,
Manuel Luís Macaísta Malheiros

(Presidente)

João Ricardo Catarino

(Vogal)



Jorge Carita

(Vogal)