

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 82/2013-T

Tema: IRS – retenção na fonte, resultados da partilha de sociedade proprietária de prédios rústicos expropriados em 1974 e 1975

DECISÃO ARBITRAL

Processo n.º 82/2013-T

Requerentes: – ... e outros

Requerida: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

*

Os árbitros Juiz Dr. José Poças Falcão, (árbitro presidente), Dr. José Ramos Alexandre e Dr. José Rodrigo de Castro (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 14 de Junho de 2013, acordam no seguinte:

I - RELATÓRIO

1, viúva, com o NIF ..., residente na Av. ..., ... Lisboa, ..., casado, com o NIF ..., residente no ..., ... Samora Correia, ..., casado, com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Lisboa, ..., casado, com o NIF ..., residente na ..., ..., ... Vila Franca de Xira, ..., casado, com o NIF ..., residente no ..., ... Samora Correia, ..., divorciada, com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Lisboa, ..., casada, com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Lisboa, ..., viúva, com o ..., residente na Rua ..., ... Lisboa, ..., casado, com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Estoril, ..., divorciada, com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Lisboa, ..., divorciada, com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Lisboa, ..., casado, com o NIF ..., residência escolhida na Rua ..., ... Lisboa ou na Rua ..., ... Cascais, ..., viúva, com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Lisboa, ..., solteiro, maior, com o NIF ..., residente na Ruas ..., ... Lisboa, ..., solteiro, maior, com o

Alameda ..., ... Cruz Quebrada - Dafundo, ..., casada com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Lisboa, ..., solteiro, maior, com o NIF ..., residente em Sítio ..., ... Cascais, ..., casado, com o NIF ..., residente na Herdade ..., ... Samora Correia, ..., divorciada, com o NIF ..., residente na Praça ..., ... Setúbal, ..., viúva, com o NIF ..., residente na Travessa ..., ... Lisboa, ..., casado, com o NIF ..., residente na Av. ..., ... Lisboa, ..., solteiro, maior, com o NIF ..., residente na Travessa ..., ... Lisboa, ..., viúva, com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Lisboa, ..., casado, com o NIF ..., residente na Quinta ..., ... Vila Franca de Xira, ..., casada, com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Algés, ..., casado, com o NIF ..., residente na Quinta ..., ... Cambres, ..., casado, com o NIF ..., residente na Av. ..., ... S. João do Estoril, ..., viúvo, com o NIF ..., residente na Rua ..., ... Algés, ..., divorciada, com NIF ..., residente na Calçada ..., ... Lisboa, ..., casado, com o NIF ..., residente na Praça ..., ... Lisboa, ..., solteira, maior, com o NIF ..., residente na Av. ..., ... Lisboa e ..., solteira, maior, com o NIF ..., residente na Av. ..., ... Lisboa, requereram a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), *“tendo em vista a declaração de ilegalidade do ato de retenção na fonte em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) dos resultados da partilha da SOCIEDADE AGRÍCOLA ..., LDA., com sede na Rua ... - Lisboa, contribuinte número ...”*.

2 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, e foi notificado à **Autoridade Tributária e Aduaneira** (de ora em diante designada por “AT” ou a “Requerida”) em 14 de Junho de 2013.

3 - No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente não designou árbitro. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado, tendo o Tribunal Arbitral Coletivo ficado constituído em 14 de Junho de 2013. A designação dos árbitros foi notificada às partes naquela mesma data.

II – FUNDAMENTAÇÃO

MATÉRIA DE FACTO

4 – Os requerentes sustentam, em resumo, o pedido de pronúncia arbitral atrás referido, nos seguintes factos que não foram impugnados e que se consideram provados pela prova documental e testemunhal inserida nos autos, com relevância para a apreciação das questões suscitadas:

4.1 A SOCIEDADE AGRÍCOLA ... LD.^a era proprietária, à data de 25 Abril de 1974, de diversas propriedades rústicas que lhe foram “*esbulhadas*” no âmbito da “*Revolução de 25 de Abril de 1974*”.

4.2 “A ilegitimidade da ocupação veio a ser reconhecida *a posteriori* pelo legislador, bem como o conseqüente direito dos Impugnantes a verem reverter para a sua esfera o património expropriado / ocupado (“Reversão”), em adição ao pagamento de uma indemnização por conta dos danos conexos (“Indemnização”)”.

4.3 Foi a Lei n.º 80/77, de 26 de Outubro, que veio reconhecer a necessária compensação dos titulares dos bens expropriados, estabelecendo um enquadramento genérico da mesma.

4.4 A regulamentação específica foi plasmada na Lei n.º 109/88, de 26 de Setembro (“Lei de Bases da Reforma Agrária”) e respetiva legislação regulamentar, que concretamente determinou o modo de exercício do direito dos titulares dos bens expropriados (i) à restituição dos mesmos e (ii) à justa indemnização pelas expropriações realizadas, chamando à colação os art.º s 13.º, 14.º e 18.º.

4.5 A Lei n.º 46/90, de 22 de Agosto, conferiu nova redação ao art.º 18.º e, por sua vez, o Decreto-Lei n.º 377/90, de 30 de Novembro, estipulou no seu preâmbulo que:

“ *A Lei de Bases da Reforma Agrária veio determinar a devolução, aos respetivos proprietários, das reservas expropriadas na década de 70, exigindo que as mesmas sejam entregues diretamente aos sócios das sociedades detentoras daqueles bens Imobiliários, na proporção das respetivas quotas. Tal circunstancialismo, associado à obrigação legal de liquidação da sociedade, implica não só uma transmissão sujeita a sisa*

como eventualmente também a imposto sobre o rendimento, para além de outros encargos legais. Impõe-se, por isso, isentar de impostos os atos derivados da liquidação de sociedades efetuados nos termos do artigo 18º da Lei 109/88, de 26 de Setembro.

(...)

Art.º. 4º Ficam isentos de todos os impostos, taxas e emolumentos os atos derivados da liquidação de sociedades efetuada nos termos do artigo 1º da Lei n. o 109188, de 26 de Setembro."

4.6 Por seu turno, a Lei nº 88/95, de 1/9, revogou a Lei de Bases da Reforma Agrária (Lei nº 46/90).

4.7 Os factos concretos:

- a) A dissolução, liquidação e partilha da sociedade foi iniciada por decisão tomada em 19/12/1989, conforme Ata que constitui Doc. 2 do processo administrativo;
- b) A liquidação e partilha da mesma sociedade foi registada em 2010/12/15, conforme (Doc. 3 do processo administrativo), com encerramento da matrícula na mesma data.
- c) A liquidação e partilha da sociedade foi sendo adiada pelo facto de existirem vários condicionalismos, sendo os mais relevantes da responsabilidade do Estado Português, designadamente no que respeita ao recebimento da indemnização a que a Sociedade teve direito, decorrente das expropriações, por força da Lei n.º 80/77, de 26 de Outubro e da resposta a pedido de parecer apresentado à Administração Tributária.
- d) Consideram os requerentes que a dissolução foi deliberada em 19 de Dezembro de 1989, pelo que deveria entender-se que a liquidação da sociedade se iniciou de forma inequívoca e irreversível com a afetação e entrega de todo o seu património imobiliário aos respetivos sócios, embora tenham ficado por regularizar e liquidar determinadas quantias a pagar e a receber do Estado Português.
- e) Assim, se com a verificação destes factos foi garantida a irreversibilidade da reconstituição do património da Sociedade, não é pelo facto de ter sido revogada a Lei nº 109/88, de 26 de Setembro (Lei da Reforma Agrária), que o processo de dissolução e liquidação da SA..., Lda. deixou de estar abrangido pelos benefícios fis-

cais que foram atribuídos a todos os sócios que cumpriram com os seus pressupostos de aplicação, embora a liquidação não tenha sido concluída no decurso do tempo em que vigorou essa mesma lei.

f) Mais consideram os requerentes que não se deve concluir que determinada lei que estabelece isenções fiscais deixa de se aplicar a meio do desenrolar de um processo, em que está envolvida a prática complexa de uma série de atos, por o mesmo não ter sido finalizado no âmbito de uma outra lei revogada, sob pena de se violarem, nesse caso sim, o princípio da igualdade e os direitos adquiridos dos sujeitos passivos envolvidos nesse mesmo processo.

g) Alegam também que:

“De entre os referidos assuntos ou situações que justificaram o adiamento da liquidação final da Sociedade - note-se que não se deve entender este adiamento como um atraso, já que deixou de existir prazo legal para o fazer - haverá que considerar os mais relevantes, a saber:

- *Regularização da dívida da Sociedade no âmbito do recurso ao Crédito Agrícola de Emergência;*
- *O recebimento da indemnização a que a Sociedade teve direito decorrente das expropriações, por força da Lei n.º 80/77, de 26 de Outubro.*
- *Pedido de parecer vinculativo à Administração Fiscal para efeitos de eventual pagamento de IRC e IRS, apresentado em 21.04.2003, que correu termos sob o Proc.º n.º .../03, pelos resultados distribuídos da liquidação da SA..., Lda. e ao qual só veio a ser dada uma resposta conclusiva, em 16 de Janeiro de 2009.*
- *Atualização registral das quotas da Sociedade a favor dos seus 73 sócios.”*

h) Sobre a primeira causa de adiamento, os requerentes alegam que só em Janeiro de 1988 a sociedade obteve um Despacho do Ministro da Agricultura a mandar abater ao capital social a dívida desta para com o Estado Português, no montante de 12 293 293\$00, respeitante a frutos pendentes, e que só em 2000 conseguiu ver este Despacho cumprido, conforme resulta do Doc. 5;

- i) No que respeita à segunda causa de atraso, a sociedade só foi indemnizada, no valor a que legalmente tinha direito, e que conjuntamente com os juros de mora ascendeu a 522 525 324\$00, em 2001, diretamente em dinheiro, apesar de a lei determinar, ao tempo, a compensação através da entrega de título de dívida pública, o que nunca chegou a acontecer;
- j) Por seu turno, no que se refere ao pedido de parecer vinculativo, a sociedade sempre entendeu que “*qualquer ato derivado da liquidação efetuada ao abrigo do art.º 18º da Lei nº 109/99, de 26 de Setembro, estaria isento de IRS*”, porém, a gerência entendeu, decorrente da revogação, mais tarde, do regime de isenção, salvaguardar-se sobre futuras responsabilidades e, face a isso, solicitar um pedido de informação vinculativa junto da DGCI referente à tributação do resultado da partilha, em 21 de Abril de 2003.
- k) Face à ausência de decisão sobre o pedido de informação vinculativa, a Sociedade apresentou, em 24 de Outubro de 2008, junto do Tribunal Tributário de Lisboa, uma Ação de Intimação para um Comportamento Devido, a qual tinha como finalidade obter resposta ao mencionado pedido de informação.
- l) Aquele pedido de informação teve diversas vicissitudes e, só, por notificação de 26 de Novembro de 2008 (estavam decorridos 5 anos), a Sociedade tomou conhecimento da resposta, “*a qual, de facto, nada concluiu sobre a questão suscitada, i.e., a tributação ou isenção na esfera dos sócios da distribuição do valor do ativo apurado da Sociedade após a sua liquidação e partilha*”.
- m) “*Mas é através dessa notificação que a Sociedade toma conhecimento de que em 27 de Agosto de 2008, entre a promoção de diversas informações internas, foi emitida a Informação nº 01717/2008, da distinta Técnica Dr.ª ..., encarregue do PIV, que apoiou a posição dos sócios da Sociedade, nos termos da cópia e que em suma concluiu o seguinte: "Consequentemente, não há lugar a retenção na fonte relativamente à parte do rendimento que a ela ficaria sujeito." (cfr. pág. 6 do Ofício nº ..., de 13.03.2009, que juntam como Documento nº 6).*
- n) *Na sequência desta primeira informação da DSIRC, surge um primeiro Parecer do CEF, que reitera a informação anterior no sentido de a Sociedade e os seus só-*

cios beneficiarem da isenção prevista no artigo 4º, da Lei n.º 377/90, de 30 de Novembro, no ato de liquidação da Sociedade”.

- o) Em 19/11/2008, foi sancionado pela Diretora do CEF um segundo Parecer, no qual se recusa a pretensão de isenção.
- p) Posteriormente, o TT condenou a AT, por sentença datada de 19/2/2009, a proferir decisão sobre o pedido no prazo de 60 dias.
- q) Entretanto, pelo Ofício n.º ..., de 26/1/2009, a Requerente havia sido notificada do despacho do Diretor-Geral datado de 16/01/2009, que finalmente decidiu recusar a isenção de IRS dos sócios nas mais-valias geradas com a liquidação da sociedade, e de cujo esclarecimento desta decisão, foi, a seu pedido, notificada (Doc 8) em 21/07/2009 (Ofício n.º ...), isto é, quase 6 anos depois da respetiva apresentação.
- r) Daí que, a sociedade tenha procedido, embora não concordando, à retenção de IRS sobre a distribuição dos resultados da sua liquidação conforme os termos expostos.

5. Atentos os factos expostos, constata-se que o atraso na liquidação da sociedade não foi imputável nem à sociedade a extinguir nem aos seus sócios, que só se consideraram em condições de efetuar as operações em falta após o conhecimento dessa decisão, e com a qual estão em desacordo, mas que só chegou 6 anos após o pedido de esclarecimento.

6. Por não se conformar com a retenção que havia efetuado à cautela, apresentou reclamação graciosa da liquidação de IRS, que foi indeferida.

7. Terminam os impugnantes solicitando, face a toda a matéria de fato explicitada e provada e, tendo em conta a legislação aplicável, a anulação do ato de retenção decorrente da partilha dos bens da sociedade a favor dos impugnantes, com a consequente restituição dos montantes pagos, no valor de € 580.603,18, acrescidos de juros indemnizatórios.

8. Notificada, por resposta apresentada em 16/07/2013, a Fazenda Pública corroborou os factos alegados quanto à sucessão de acontecimentos ao longo do tempo que constituem a matéria de facto alegada, desde a expropriação até à devolução das propriedades da Sociedade;

9. Enquadrou na legislação aplicável, nomeadamente na Lei n.º 80/77, de 26 de Outubro, na Lei n.º 109/88, de 26 de Setembro, na Lei n.º 46/90, de 22 de Agosto e Decreto-lei n.º 377/90, de 30 de Novembro, as condições e requisitos para a efetivação de indemnizações aos expropriados, bem como a atribuição de reservas de área suficiente para a racionalidade de explora-

ções agrícolas individuais e também a fixação de um regime de isenção de impostos, taxas e emolumentos pelos atos derivados da liquidação das sociedade, nos termos do art.º 18º da Lei nº 109/88.

10. Retira-se da mencionada contestação da AT que o pedido dos impugnantes não pode proceder, não assentando a discordância em qualquer facto relacionado com o processo, mas na diferença de leituras das normas aplicáveis, nomeadamente da interpretação do art.º 4º do Decreto-lei nº 337/90, atrás citado, porque, em seu entender, e em resumo, o facto de a liquidação não ter sido efetuada no prazo de 1 ano previsto naquele normativo fez caducar o benefício de isenção de impostos, taxas e emolumentos aplicáveis aos atos decorrentes da devolução dos bens anteriormente expropriados, pelo que na distribuição dos dividendos resultantes da liquidação eram aplicáveis os tributos previstos, neste caso, no Código do IRS e, para além disso, à data da liquidação e partilha já o benefício fiscal se mostrava revogado.

11. Em sede de alegações adicionais e de inquirição da testemunha arrolada nada foi trazido de novo em relação ao já anteriormente referido, quer pela Requerente quer pela Requerida.

MATÉRIA DE DIREITO

O enquadramento legal da situação objeto de decisão é a seguinte:

Na decorrência do “25 de Abril” de 1974, o Estado Português procedeu a diversas expropriações agrárias, entre elas a efetuada à Sociedade Agrícola ..., Lda., (SA..., Lda.), tendo sido publicada a Lei 80/77, de 26 de outubro, que veio reconhecer a necessidade de atribuir compensações (indenizações) aos titulares dos bens expropriados e garantir, por outro lado, o direito a uma reserva suficiente para a viabilidade e racionalidade da sua exploração, estabelecendo o respetivo enquadramento genérico.

Posteriormente, foi publicada a Lei n.º 109/88, de 26 de setembro, designada de “Lei de Bases da Reforma Agrária” e legislação complementar, que veio determinar o modo de exercício dos direitos dos titulares dos bens expropriados, a sua restituição aos mesmos e o direito à respetiva indemnização.

Esses direitos consistiam, em concreto, no caso de bens expropriados a sociedades intervencionadas, como foi o caso da SA..., Lda., na sua restituição aos seus sócios, os Requerentes ... e outros Requerentes, na proporção das suas quotas.

Nos termos do artigo 18.º deste diploma, a eficácia desta restituição ficava dependente da obrigatoriedade de liquidação da sociedade – neste caso a SA..., Lda. – no prazo de um ano a contar da data do despacho atributivo, sob pena de nulidade do contrato.

Posteriormente, a Lei n.º 46/90, de 22 de agosto, veio a introduzir alterações à citada Lei de bases da Reforma Agrária, em especial no que se refere ao artigo 18.º que passou a ter a seguinte redação:

“1 – Às sociedades cujo património foi expropriado ou nacionalizado cabe uma reserva múltipla equivalente à soma de várias reservas, nos termos seguintes:

As reservas são tantas quantas as quotas (...) no capital social (...).

Por cada sócio, a soma da pontuação correspondente à percentagem da respetiva quota (...).

2 – A pontuação da reserva atribuída nos termos do número anterior não pode exceder 364 000 pontos, excepto quanto às sociedades por quotas, em relação às quais a produção de efeitos na atribuição da reserva para além da pontuação limite fica condicionada a que a parte excedente seja separada por divisão, cisão ou partilha ou pela liquidação da sociedade (...).”

Com esta redação caiu a exigência de que a liquidação ocorresse no prazo de um ano.

Posteriormente, ainda, foi publicado o Decreto-Lei n.º 377/90, de 30 de novembro, que veio estipular, no seu artigo 4.º, uma isenção de impostos pelos atos derivados da liquidação de sociedades efetuados nos termos do referido artigo 18.º da Lei n.º 109/88, de 26 de setembro, depois, portanto, da eliminação da exigência de liquidação e partilha da Sociedade no prazo de um ano.

A citada norma era do seguinte teor:

“Artigo 4.º - Ficam isentos de todos os impostos taxas e emolumentos os atos derivados da liquidação de sociedades efetuada nos termos do artigo 18.º da Lei n.º 109/88, de 26 de Setembro.”

Por último, a Lei n.º 88/95, de 1 de setembro, designada por “lei de bases do desenvolvimento agrário”, veio a revogar a “Lei de bases da reforma agrária”, que havia sido aprovada pela Lei n.º 109/88, de 26 de setembro.

FUNDAMENTOS DE DIREITO

Face aos factos considerados provados por este Tribunal, cumpre aplicar o correspondente direito.

A questão de fundo consiste, portanto, em saber se a isenção de todos os impostos, taxas e emolumentos consignada no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 337/90, de 30 de Novembro, para os atos derivados da liquidação de sociedades efetuados nos termos do referido artigo 18.º da Lei n.º 109/88, de 26 de setembro, revogada posteriormente pela Lei n.º 88/95, de 1 de setembro, se aplica aos atos de liquidação da Sociedade SA..., Lda., e, mais concretamente, à distribuição de lucros aos sócios desta sociedades – Os Requerentes.

De relevar que o artigo 18.º Lei n.º 109/88, de 26 de setembro, consagrou como condição de eficácia da restituição dos bens aos sócios da sociedade, a obrigatoriedade de liquidação da sociedade – neste caso a SA..., Lda. – no prazo de um ano a contar da data do despacho atributivo, sob pena de nulidade do contrato.

O processo de restituição dos prédios que haviam sido expropriados em 1974 e 1975, iniciou-se em Outubro de 1989, de acordo com os critérios enunciados no artigo 18.º da Lei 109/88 e tendo em conta o Despacho proferido em 26-06-1989 pelo Ministro da Agricultura, Pescas e Alimentação, do Governo de então.

O processo de liquidação, que nos termos da lei se inicia com a decisão de dissolução e termina na partilha dos bens, teve começo, portanto, logo após a dissolução, mas as restantes fases não ficaram concluídas no prazo de um ano.

Fundamentam os Requerentes que não tinham condições para proceder à partilha de todos os bens da sociedade, em virtude de esta dispor ainda de um conjunto de direitos a título de indemnização pela ocupação das terras e respetivos frutos a determinar e pagar pelo Estado, e, bem assim, de um passivo constituído pela obrigação de pagamento da dívida contraída mediante o recurso ao crédito agrícola.

De relevar que a exigência legal de dissolução da sociedade no prazo de um ano a contar do despacho atributivo das reservas – que ocorreu em 26-06-89, terminava em 25 de Junho de 1990.

É certo que, posteriormente, a Lei n.º 46/90, de 22 de agosto, veio a introduzir alterações à citada Lei de Bases da Reforma Agrária, em especial no que se refere ao artigo 18.º que, para além de outras disposições legais, passou a eliminar também a exigência que existia de no prazo de um ano a sociedade proceder à sua liquidação.

E, portanto, à data da eliminação da exigência de um ano para proceder à liquidação da sociedade, já o prazo inicialmente exigido, para cumprimento desta exigência legal inicialmente estabelecida no art.º 18.º da Lei 198/88, de 26 de Setembro, havia terminado.

Sendo certo que a decisão da dissolução da Sociedade ocorreu em 19 de Dezembro de 1989, com a respetiva deliberação social, conforme cópia da Ata n.º 135 junta ao Processo, tendo a liquidação, porém, apenas ficado encerrada em 2010.

No entanto, a impossibilidade de cumprimento integral dessa exigência legal ficou a dever-se, conforme prova efetuada e declaração testemunhal pelo Técnico Oficial de Contas da sociedade ao tempo, a factos alheios à sociedade SA..., Lda. e aos seus sócios Requerentes, em virtude de o Estado ter cumprido apenas parte das suas obrigações legais, qual seja a de restituição dos prédios que haviam sido expropriados, cujo processo se havia iniciado a partir de Outubro de 1989, mas tendo ficado por regularizar e liquidar determinadas quantias a pagar e a receber do Estado Português.

E esse incumprimento, traduzido nos factos a seguir indicados e invocados pelos Requerentes, determinaram que a liquidação não tivesse sido efetuada atempadamente, embora a decisão da dissolução – 1.º acto no processo de liquidação e partilha - tivesse ocorrido dentro do prazo de um ano legalmente estabelecido inicialmente:

Tais factos são os seguintes:

- Regularização da dívida da Sociedade no âmbito do recurso ao Crédito agrícola de Emergência;
- O recebimento da indemnização a que a Sociedade teve direito decorrente das expropriações, por força da Lei n.º 80/77, de 26 de Outubro;

- Pedido de parecer vinculativo à Administração Fiscal para efeitos de eventual pagamento de IRC e IRS, apresentado em 21.04.2003, que correu termos sob o Proc. N.º .../03, pelos resultados distribuídos da liquidação SA..., Lda. e ao qual só veio a ser dada uma resposta conclusiva, em 16 de Janeiro de 2009;

- Actualização registral das quotas da Sociedade a favor dos seus 73 sócios.

E estes factos impeditivos vieram a ser cumpridos ao longo de vários anos que se arrastaram até 2009, conforme docs. 5 a 8 juntos ao processo, sendo de salientar que a importância indemnizatória a que legalmente tinham direito, que ascendeu, incluindo juros de mora, a € 2.606.345,48, somente foi recebida pela Sociedade, em dinheiro, no ano de 2001.

Assim sendo, a Sociedade e os Requerentes não poderiam cumprir, no prazo de um ano inicialmente estipulado, todos os atos de liquidação e partilha subsequentes ao ato de decisão de dissolução, único que pôde ser cumprido dentro do prazo legal.

DA QUESTÃO DE FUNDO

Do direito ou não à exigência do IRS, por via da retenção respeitante aos lucros atribuídos aos sócios da Sociedade quando da liquidação e partilha.

DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO

Face ao direito aplicável ao caso *sub-judice* e face aos factos apresentados e devidamente comprovados, a liquidação de IRS, por via da retenção pela distribuição dos lucros aos sócios Requerentes da Sociedade dissolvida, enferma de ilegalidade, por beneficiarem da isenção que foi concedida pelo art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 377/90, de 30 de novembro, nos seguintes termos:

“Artigo 4.º - Ficam isentos de todos os impostos taxas e emolumentos os atos derivados da liquidação de sociedades efetuada nos termos do artigo 18.º da Lei n.º 109/88, de 26 de Setembro.”

E esta isenção, embora posteriormente revogada, não pode deixar de beneficiar os Requerentes, porque estes cumpriram os requisitos legalmente impostos, na parte em que deles e da sua

Sociedade dependia, e porque este benefício fiscal foi instituído posteriormente à revogação da exigência inicial de liquidação da Sociedade no prazo de um ano.

De facto, a exigência inicial de liquidação no prazo de um ano decorreu do artigo 18.º da Lei n.º 109/88, de 26 de setembro, exigência que foi revogada pela Lei n.º 46/90, de 22 de agosto, e a lei que instituiu a isenção de impostos, taxas e emolumentos exigíveis em consequência dos atos de liquidação, foi introduzida pela Lei 377/90, de 30 de novembro, **momento em que já não era exigível o prazo de um ano para a liquidação da Sociedade**, certamente porque o legislador terá verificado não ser possível cumprir aquele prazo inicialmente estabelecido de um ano.

E, pese embora a revogação da isenção tivesse entretanto ocorrido com a publicação da Lei n.º 88/95, de 1 de Setembro, não pode deixar de ser aplicada essa isenção, por um lado porque a partilha não atempada só ficou a dever-se circunstâncias imputáveis ao próprio Estado e, por outro, porque deixaria de se aplicar um benefício que foi instituído em razão da expropriação de bens que ocorreu, de facto e, portanto, se assim não fosse, não ficariam protegidos os princípios da confiança e da boa fé, nem o princípio da igualdade relativamente a situações idênticas, em que a dissolução e partilha não foi vítima de entraves por parte do mesmo Estado.

Aliás, pela própria AT, através de uma informação da técnica da Direção de Serviços do IRC, foi transmitido, em síntese, a posição de que *“Consequentemente, não há lugar a retenção na fonte relativamente à parte do rendimento que a ela ficaria sujeito – cfr. pág. 6 do Ofício n.º ..., de 13.03.2009”*, cujo documento n.º 6 juntam ao processo.

É certo que também foram prestadas outras informações pela Autoridade Tributária e Aduaneira, umas contraditórias de outras, algumas prestadas com tal atraso que obrigaram os Requerentes a apresentar pedido de intimação judicial para um comportamento devido, junto do Tribunal Tributário de Lisboa, para que fosse prestada uma informação definitiva, já que uma primeira informação da Direção de Serviços do IRC, DSIRC, de 27 de agosto de 2008 concluía pelo direito à isenção de IRS pelos atos de liquidação, um segundo Parecer do Centro de Estudos Fiscais que reitera a anterior informação da DSIRC, e um terceiro parecer, segundo do CEF, que em 19 de Novembro de 2008, recusa a pretensão da Sociedade, remetendo-o para decisão final.

E somente pelo Ofício n.º ..., de 21 de julho de 2009, é que fica, em definitivo, concluído e esclarecido o pedido de informação vinculativa, com seis anos de atraso e com decisões contraditórias, esta última no sentido da não aplicação da isenção que havia sido criada pela Lei n.º 46/90, de 22 de agosto.

E, portanto, só a partir da aclaração da situação tributária, a sociedade reuniu em Assembleia Geral em 25 de novembro de 2010, deliberando proceder à partilha dos bens da sociedade e encerramento da liquidação.

E dado o sentido da decisão final da AT, os impugnantes, à cautela, procederam à retenção na fonte do montante que seria devido, caso a isenção não fosse de aplicar.

Os Requerentes ainda procederam à apresentação de Reclamação Graciosa, que veio a ser indeferida e cuja decisão está na base do presente processo arbitral.

Em face de todo o exposto, pode concluir-se que a Sociedade SA..., Lda. e os Requerentes seus sócios cumpriram, da sua parte, todas as obrigações legalmente exigíveis que lhe estavam impostas pela lei, decidindo atempadamente o processo de dissolução da sociedade e procedendo à liquidação e partilha logo que resolvidos todos os condicionalismos legais.

E nem o facto de terem concluído todo o processo de liquidação em partilha em 2010 constitui impedimento legal à aplicação da isenção criada para o efeito, porque desde a publicação da Lei n.º 377/90, de 30 de novembro, deixou de existir limite temporal para a prática dos atos de liquidação e partilha.

Por outro lado, a isenção criada para proteger os interesses dos Requerentes sócios da Sociedade expropriada (e outros em idênticas situações – como, aliás, assim sucedeu) somente foi criado após a eliminação da exigência de um ano para a prática dos atos de liquidação e partilha, pelo que a sua verificação em 2000 não pode servir de fundamento para a não aplicação do benefício criado para o efeito, embora o mesmo já tivesse deixado de vigorar na ordem jurídica à data da liquidação e partilha.

DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Relativamente a esta matéria, dispõe-se na LGT:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1. São devidos **juros indemnizatórios** quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
2. Considera-se também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.
3. São também devidos **juros indemnizatórios** nas seguintes circunstâncias:
 - a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
 - b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
 - c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.
4. A taxa dos **juros indemnizatórios** é igual à taxa dos **juros compensatórios**.

De especial relevância para a análise da situação *sub judicio*, o nº 2., do citado normativo: “(...)Considera-se também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas (...)”

Os juros indemnizatórios são assim juros (indemnização) a favor do contribuinte destinados a compensá-lo do prejuízo derivado do pagamento de prestação tributária que se veio a revelar, administrativa ou judicialmente, indevida.

Está subjacente na consagração deste direito a concretização duma imposição constitucional e de justiça e que é a de que o Estado e demais entidades públicas são civilmente responsáveis pelas acções e/ou omissões de que resultem violações dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem (Cfr. artigo 22º, da Constituição e Lei 67/2007, de 31 de Dezembro – Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas).

Nas situações previstas no citado artigo 43º, da LGT¹, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios na presunção de existência de prejuízo para os contribuintes e na responsabilidade da Administração Tributária pela ocorrência do mesmo.

Havendo anulação de um acto tributário ou de liquidação (ainda que de autoliquidação, nas circunstâncias previstas no nº 2., do citado art. 43º) por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que deveria assentar, torna-se exigível um pedido indemnizatório do contribuinte traduzido em juros contados sobre a importância liquidada em excesso e paga, desde a data desse pagamento até emissão da nota de crédito respectiva.²

¹ Trata-se de um elenco, não exaustivo ou taxativo, de situações ou casos que conferem aos contribuintes direito a serem indemnizados por atos da Administração Tributária.

² Em ação autónoma contra o Estado pode sempre o contribuinte que se sinta lesado exigir judicialmente a reparação a que se julgue com direito (Cfr citados arts. 22º, da Constituição e Lei 67/2007)

Trata-se aqui, fundamentalmente, da consagração do princípio da reconstituição da situação anterior ao acto anulado – efeitos *ex tunc* da anulação -, tudo se devendo passar como se esse acto não tivesse sido praticado (cfr princípio geral do Direito Civil – Cf art 569º, CC).

A autoliquidação, ou seja, a liquidação feita pelo próprio contribuinte tendo por base a matéria colectável que conste da respectiva declaração, afasta, obvia e logicamente, a existência de erro na liquidação imputável aos serviços tributários.

Todavia – e bem -, o legislador equiparou a “*erro imputável aos serviços*”, os casos de autoliquidação em que o contribuinte proceda de harmonia com as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

Daí que se a empresa elabora a autoliquidação de imposto de harmonia, por exemplo, com uma informação vinculativa publicada, que obriga os serviços fiscais a um determinado procedimento ou a seguir uma determinada interpretação da lei até eventual decisão judicial que a contrarie ou altere (Cfr arts 55º, 56º e 57º, CPPT³), tal autoliquidação será considerada efectuada por erro imputável aos serviços se, ulteriores, for objecto, com sucesso, de impugnação judicial, parcial ou total.

Ora, no caso *sub judicio*, a sociedade comercial de que eram sócios os requerentes [Sociedade Agrícola ..., Lda.], pese embora ter sempre entendido que “*qualquer ato derivado da liquidação efectuada ao abrigo do art.º 18º da Lei nº 109/99, de 26 de Setembro, estaria isento de IRS*”, solicitou um pedido de informação vinculativa junto da DGCI referente à tributação do resultado da partilha, em 21 de Abril de 2003.

Face à ausência de decisão sobre o pedido de informação vinculativa, a Sociedade apresentou, em 24 de Outubro de 2008, junto do Tribunal Tributário de Lisboa, uma Ação de Intimação para um Comportamento Devido, a qual tinha como finalidade obter resposta ao mencionado pedido de informação.

Depois de várias vicissitudes, acaba aquela sociedade por ser notificada do despacho do Director-Geral da DGCI, datado de 16/01/2009, que finalmente decidiu recusar a isenção de IRS dos sócios nas mais-valias geradas com a liquidação da sociedade, e de cujo esclarecimento desta decisão, foi, a seu pedido, notificada (Doc 8) em 21/07/2009 (Ofício nº ...), isto é, quase 6 anos depois da respectiva apresentação [cfr. supra, matéria de facto assente]

E é por força deste entendimento da DGCI que, embora não concordando, aquela sociedade procede à retenção de IRS aos requerentes sobre a distribuição dos resultados emergentes da liquidação daquela sociedade.

Ou seja: a retenção de IRS aos requerentes opera-se por força deste entendimento da Administração Fiscal.

³ Na redacção que vigorava então e vigorou até à alteração introduzida pela Lei 64-A/2008, de 31-12.

O que equivale a dizer, atento o que se explanou supra, que a auto liquidação de IRS ocorreu por “erro imputável aos serviços da Administração Fiscal”

E se assim é, então é inevitável a procedência do pedido de juros indemnizatórios.

III - DECISÃO

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o pedido e, em consequência:

- a) Declara a ilegalidade da liquidação de IRS, por meio de retenção na fonte, dos lucros distribuídos aos Requerentes, no valor de € 580.603,18;
- b) Condena a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento aos requerentes de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º, da LGT.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306º, n.ºs 1 e 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 € 580.603,18.

Custas

As custas, na importância de € 8.874,00 [Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária], ficam integralmente a cargo da requerida [artigo 22º-4, do Regulamento do CAAD em matéria de arbitragem tributária]

- Notifique-se.

Lisboa, 22 -11-2013

Os árbitros,

(José A G Poças Falcão)

(José Ramos Alexandre)

(José Rodrigo Castro)