

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 622/2018-T**

**Tema: IRS - Rendimentos de capitais e vantagem económica.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

A..., Lda., contribuinte n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., apresentou em 10/12/2018, pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral, no qual solicita a apreciação da legalidade do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018... e, em termos finais, da liquidação de IRS – retenções na fonte n.º 2017..., com um valor de 10 238,25 euros (falta de retenção na fonte de 9 730,78 euros e 507,47 euros de juros compensatórios) e o reembolso do montante de retenções na fonte pagas, acrescido de juros indemnizatórios, porquanto entende que a liquidação padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 04/02/2019 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.

No dia 25/02/2019 ficou constituído o tribunal arbitral.

Cumprindo a estatuição do artigo 17.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT) foi a Requerida em 27/02/2019 notificada para, querendo, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e juntar o Processo Administrativo (PA) aos autos.

Em 03/04/2019 a Requerida apresentou a sua resposta, na qual sustenta que a liquidação em crise deve ser mantida na ordem jurídica, não reconhecendo o erro nos pressupostos de facto e de direito.

O tribunal, em 29/05/2019, decidiu dispensar a realização da reunião a que o artigo 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, visto que as suas finalidades se encontravam esgotadas, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. artigo 16.º, al. c) do RJAT, concedeu prazo de dez dias para que as partes, querendo, apresentassem alegações finais escritas sucessivas e agendou como data limite para proferir a decisão arbitral, o dia 25/08/2019.

As partes apresentaram alegações finais escritas no dia 05/06/2019 e 21/06/2019, respetivamente, nas quais mantiveram as posições iniciais.

## **POSIÇÃO DAS PARTES**

A Requerente apresenta o pedido de pronúncia arbitral, na medida em que, no seu juízo, a liquidação em crise é ilegal por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois o armazém, apesar de ter sido construído em propriedade alheia, destinou-se a ser economicamente utilizado no âmbito da sua atividade social.

Para alicerçar a sua pretensão anulatória, destaca que os factos constantes no relatório de inspeção encontram-se contextualizados em juízo prévio formulado – aumento do património do sócio B..., com gastos suportados pela Requerente. Pelo contrário, no seu juízo, esses factos demonstram uma estrutura de atos e negócios jurídicos relacionados com a atividade empresarial que têm uma justificação económica, muito distante da obtenção de qualquer vantagem fiscal.

Em concreto defende que: o armazém foi sendo contabilizado na empresa como Ativo Fixo Tangível em curso e, uma vez concluído, transferido para Ativos Fixos Tangíveis - Edifícios e Outras Construções. Por isso defende que, apesar de se estar na presença da construção de armazém em propriedade alheia, este destinava-se a ser utilizado no âmbito da atividade económica e produtiva da Requerente.

Nesta linha pugna que, apesar de o prédio estar inscrito na Conservatória do Registo Predial em nome do sócio, na substância, este só tem a disponibilidade sobre o terreno, mas não da construção, que constitui uma benfeitoria e, como tal, deve ser tratada dessa forma de um ponto de vista contabilístico e fiscal.

Acrescenta ainda que, estão em causa reais benfeitorias atribuídas à empresa, de valor superior ao terreno, onde foram implantadas, inscritas e contabilizadas em contas da sociedade, permitindo, já que estão ao seu serviço e dispor, a amortização do seu valor e dedução de gastos em IRC, sendo o IVA suportado nas obras de construção, deduzido nos termos previstos no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

A Requerida apresenta uma defesa com os seguintes fundamentos:

### **i) Erro sobre os pressupostos de facto e de direito**

O acréscimo patrimonial verificado na esfera jurídica do sócio configura um ganho que se subsume à categoria E de IRS, pois o montante aplicado pela sociedade no exercício de 2016, com a construção do armazém em prédio cuja propriedade se encontra na esfera jurídica do sócio traduz uma vantagem económica.

A constituição do direito de superfície encontra-se sujeita a registo, não tendo sido efetuado, como também o contrato de “constituição do direito de superfície” não foi objeto de tributação em Imposto do Selo o que só pode constituir uma vantagem económica para o sócio

que passou a dispor da propriedade do armazém e, como tal, o pedido da Requerente deve improceder.

Em bom rigor, perante a latitude do conceito de rendimentos de capitais, o dinheiro aplicado pela Requerente, em 2016, com a construção do referido armazém em prédio da propriedade do sócio-gerente, no montante de 34 752,80 euros, constitui um rendimento sujeito a tributação na esfera pessoal de B... .

Deste modo, são estas as questões que o tribunal deve conhecer:

- a) Se o ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2018... que, em termos finais, incide sobre a liquidação de IRS – retenções na fonte n.º 2017... é ilegal, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito;
- b) Se a Requerente deve ser reembolsada das retenções na fonte pagas;
- c) Se a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) deve ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

## **SANEAMENTO**

O processo não enferma de nulidades, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir os pedidos, verificando-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

## **II – FUNDAMENTAÇÃO**

### **MATÉRIA DE FACTO**

#### **1. Factos que se consideram provados**

1.1. A Requerente suportou, durante o ano de 2015 e 2016, o pagamento de encargos de construção de um armazém, implantado no prédio urbano inscrito sob o artigo ..., da freguesia de ..., que provém do prédio rústico inscrito sob o artigo n.º ..., da mesma freguesia. (PA)

1.2. Na construção do aludido armazém a Requerente suportou e contabilizou os seguintes valores monetários (PA):

<b>Valor</b>	<b>Pagamento</b>	<b>Conta SNC</b>
3690,00 euros	janeiro de 2016	2432312
3690,00 euros	fevereiro de 2016	2432312
349,05 euros	fevereiro de 2016	2432312
509,82 euros	fevereiro de 2016	2432312
603,42 euros	fevereiro de 2016	2432313
2229,38 euros	fevereiro de 2016	2432312
1608,45 euros	fevereiro de 2016	2432312
798,89 euros	abril de 2016	2432312
1845,00 euros	abril de 2016	2432312
1058,99 euros	junho de 2016	2432312
840,18 euros	Julho de 2016	2432313
761,72 euros	julho de 2016	2432312
1143,90 euros	setembro de 2016	2432312
1164,00 euros	dezembro de 2016	2432312
8960,00 euros	março de 2016	Não aplicável
5500,00 euros	março de 2016	Não aplicável

<b>TOTAL:</b> 34 752,80 euros	
-------------------------------	--

1.3. O atual prédio urbano inscrito sob o artigo ..., da freguesia de ..., que provém do prédio rústico inscrito sob o artigo n.º..., da mesma freguesia é da propriedade do sócio-gerente da Requerente – B... . (PA)

1.4. A edificação do armazém terminou em meados de 2016 e, desde então, começou a ser utilizado na atividade social da Requerente. (PA)

1.5. O sócio-gerente da Requerente, B..., efetuou um pedido, em nome pessoal, à Entidade Regional da Reserva Agrícola Nacional do Centro para a utilização não agrícola de 868,30 m<sup>2</sup>, em virtude da ampliação de um armazém de produtos de cordoaria, tendo indicado como artigo matricial de base o 1998-urbano, correspondendo a referida área à implantação do novo armazém no prédio urbano inscrito sob o n.º ... - proveniente do prédio rústico n.º ... da freguesia de ... . (PA)

1.6. A Requerente é proprietária de um prédio contíguo, no qual tem um armazém construído – artigo urbano, inscrito na matriz predial sob o n.º..., da freguesia de ... . (PA)

1.7. Em 15/12/2016 foi entregue no Serviço de Finanças de ... por B... a declaração Modelo 1 do IMI, com a finalidade de atualização/modificação de prédio rústico para urbano, por via da construção nele implantada. (PA)

1.8. Da declaração descrita em 1.7. resultou o apuramento de um valor patrimonial tributário de 213 820,00 euros. (PA)

1.9. O valor patrimonial tributário do prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ..., da freguesia de ... foi até à apresentação da declaração Modelo 1 do IMI de 12, 10 euros. (PA)

1.10. No decurso do procedimento inspetivo externo de âmbito geral, aos anos de 2014 e 2015 (OI2017... e OI2017...) à Requerente, a AT entendeu que existiam irregularidades relativamente a retenções na fonte de IRS, com projeção no exercício de 2016. (PA)

1.11. Assim, a Ordem de Serviço n.º OI2017... determinou a realização de procedimento inspetivo interno e parcial ao exercício de 2016, no qual foram efetuadas correções meramente aritméticas por falta de retenção na fonte de IRS. (PA)

1.12. As aludidas correções consubstanciaram-se na falta de retenção na fonte em rendimentos sujeitos à categoria E de IRS, vantagem económica em espécie procedente de elementos patrimoniais de natureza mobiliária, no montante de 9 730,78 euros. (PA)

1.13. A Requerente foi notificada da consequente liquidação (n.º 2017...), no montante de 10 238,25 euros - IRS por falta de retenção na fonte de 9 730,78 euros e 507,47 euros de juros compensatórios. (PA)

1.14. A Requerente apresentou, no dia 02/01/2018, reclamação graciosa da liquidação de IRS – retenções na fonte que deu origem ao procedimento n.º ...2018... . (PA)

1.15. Por carta datada de 10/09/2018 foi a Requerente notificada da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa. (PA)

1.16. A liquidação das retenções na fonte não foi paga no prazo para pagamento voluntário (02/11/2017), tendo sido instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2017... . (PA)

1.17. No dia 11/01/2018 foi paga a quantia de 7808,96 euros, ficando em dívida, em tal data, o montante de 2429,29 euros. (PA)

1.18. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 10/12/2018 (sistema informático do CAAD).

## **2. Factos que não se consideram provados**

2.1. Que a Requerente seja titular do direito de superfície (sobre a área necessária à construção do armazém e remanescente) sob o prédio descrito na matriz predial rústica com o n.º..., da freguesia de ... (agora, artigo urbano n.º...), por contrato datado de 1 de março de 2015.

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

### **3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

A convicção do tribunal fundou-se nas posições assumidas pelas partes, que foi consensual e na análise crítica da prova documental junta aos autos, cuja autenticidade não foi colocada em causa.

### **4. Fundamentação da matéria de facto que não se considera provada**

O tribunal entende que, à luz do princípio da livre apreciação da prova, não se deve dar por assente a existência do contrato referido em 2.1., pois no próprio documento anexo ao RIT sob o n.º 1, datado de 01/03/2015 descreve-se o prédio em que foi implantado o armazém como urbano, quando a declaração Modelo 1 do IMI apenas foi entregue em 15/12/2016 e não foi declarada à AT a existência do contrato de constituição do direito de superfície.

Para além do mais, como o próprio RIT descreve, só na segunda fase do procedimento inspetivo foi transmitida a existência e remetido o documento com a epígrafe “contrato de constituição do direito de superfície” sobre o prédio em que foi implantado o armazém.

## **MATÉRIA DE DIREITO**



A primeira questão que o tribunal deve responder consiste em determinar se a liquidação de IRS – retenções na fonte, por vantagem económica de que beneficiou um sócio da Requerente é ilegal.

O legislador, pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, consagrou uma definição geral de rendimentos de capitais – artigo 5.º, n.º 1 do CIRS, no qual se destaca o seguinte segmento: *“Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias”*.

A lista, de natureza exemplificativa, dos ganhos que se encontram sujeitos à categoria E de IRS encontra-se prevista no artigo 5.º, n.º 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), com a seguinte formulação normativa:

*“Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente:*

*a) os juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis;*

*b) os juros e outras formas de remuneração derivadas de depósitos à ordem ou a prazo em instituições financeiras, bem como de certificados de depósitos e de contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins;*

*c) os juros, os prémios de amortização ou de reembolso e as outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e demais instrumentos de*

*aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais;*

*d) os juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade;*

*e) os juros e outras formas de remuneração devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição;*

*f) o saldo dos juros apurado em contrato de conta corrente;*

*g) os juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário resultantes da dilação do respetivo vencimento ou de mora no seu pagamento, sejam legais sejam contratuais, com exceção dos juros devidos ao Estado ou a outros entes públicos por atraso na liquidação ou mora no pagamento de quaisquer contribuições, impostos ou taxas e dos juros atribuídos no âmbito de uma indemnização não sujeita a tributação nos termos do n.º 1 do artigo 12.º;*

*h) os lucros e reservas colocados à disposição dos associados ou titulares e adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º;*

*i) o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital;*

*j) os rendimentos distribuídos das unidades de participação em fundos de investimento;*

*l) os rendimentos auferidos pelo associado na associação em participação e na associação à quota, bem como, nesta última, os rendimentos referidos nas alíneas h) e i) auferidos pelo associante depois de descontada a prestação por si devida ao associado;*

*m) os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respetivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica;*

- n) os rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis;*
- o) os juros que não se incluam em outras alíneas deste artigo lançados em quaisquer contas correntes;*
- p) quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais;*
- q) o ganho decorrente de operações de swaps de taxa de juro;*
- r) a remuneração decorrente de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição.*
- s) as indemnizações que visem compensar perdas de rendimentos desta categoria;*
- t) os montantes pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo por estruturas fiduciárias, quando tais montantes não estejam associados à sua liquidação, revogação ou extinção, e não tenham sido já tributados nos termos do n.º 3 do artigo 20.º”.*

A técnica normativa utilizada – enumeração aberta – para a tipificação dos rendimentos de capitais procura concatenar a luta contra a evasão fiscal, com a previsibilidade para os contribuintes dos rendimentos sujeitos à categoria de IRS em estudo. O fundamento teleológico da utilização da sobredita técnica encontra-se nas constantes mutações dos produtos financeiros, circunstância que podia abrir a porta à evasão legítima<sup>1</sup>.

Deste modo, os factos geradores de rendimentos de capitais são descritos pelo legislador em função do resultado económico produzido e, assim, não atendem ao tipo de negócio subjacente<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pp. 230-231.

<sup>2</sup> RUI DUARTE MORAIS, Sobre o IRS, 2.ª edição, Almedina, 2008, p. 101.

Em suma, a enumeração aberta, na descrição normativa dos rendimentos sujeitos à categoria E de IRS constitui a resposta adequada para o segmento económico regulado – capitais.

Importa igualmente destacar que no conceito geral de “rendimentos de capitais” vertido na norma de incidência objetiva cabem os “frutos” e as “vantagens económicas”.

O legislador pretende tributar na categoria E de IRS os frutos do capital, por isso, a doutrina defende que há rendimentos de capitais quando: *“uma coisa deva ser havida por capital (património, bens, direitos ou situações jurídicas de natureza mobiliária) e produza vantagens económicas sem que tal implique para o respetivo titular a perda dessa fonte”*<sup>3</sup>.

Assim, para que um rendimento se integre na categoria, tem de ser periódico, o recebimento não pode prejudicar a substância do bem, direito ou situação jurídica, de natureza mobiliária, que está na génese do rendimento<sup>4</sup>.

Importa assim determinar se os valores pecuniários disponibilizados para construção do armazém devem ser havidos como rendimentos de capital, por configurarem uma vantagem económica. Ou, dito de outro modo, se a liquidação de IRS por falta de retenção na fonte deve, ou não, ser mantida na ordem jurídica.

Ora, se é inquestionável que foi a Requerente que pagou os custos de construção de um armazém implantado em prédio inscrito na matriz predial e descrito na Conservatória do Registo Predial em nome do sócio-gerente, B..., do qual resultou um aumento do valor patrimonial tributário adianta-se, desde já, que nenhuma censura jurisdicional será efetuada à atuação da AT.

Em bom rigor, o património pessoal do sócio cresceu, na medida do aumento do valor patrimonial tributário do prédio – resultante da alteração de rústico para urbano, no montante de 213 807,90 euros (213 820,00 euros - 12, 10 euros); destaca-se igualmente que foi com o

<sup>3</sup> RUI DUARTE MORAIS, Sobre o IRS, 2.ª edição, Almedina, 2008, p. 102.

<sup>4</sup> PAULA ROSADO PEREIRA, Manual de IRS, 2.ª edição, Almedina, 2019, p. 127.

pagamento dos encargos de construção do armazém que o património de uma pessoa singular aumentou, sendo que esta tem uma única ligação funcional à Requerente, é sócia e gerente. Ou, dito de outro modo, atendendo ao resultado económico, estamos perante uma vantagem para o sócio.

O facto de a sociedade se encontrar a utilizar o armazém no âmbito da sua atividade social e a contabilização das faturas de construção na esfera da Requerente não tem o efeito pretendido por esta, pois, no Direito Tributário vale o princípio da substância sobre a forma. De igual modo, repete-se, não se pode ignorar que existiu um crescimento do património pessoal do sócio.

Mais, nada permite afastar o facto de o bem não ser da sua propriedade e não existir qualquer direito da sociedade sobre o mesmo.

Em suma, estamos na presença de pagamentos a uma pessoa singular que é detentora de capital social da Requerente, assumia a função de gerente no momento dos exfluxos monetários, pelo que são rendimentos que se subsumem a rendimentos de capitais, pela existência de uma vantagem económica.

Assim, não se verifica o vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito imputado à liquidação. As questões do reembolso do montante das retenções na fonte pagas e da condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios são de conhecimento prejudicado.

### **III – DECISÃO**

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita decide julgar-se totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida dos pedidos, com as devidas consequências legais.

### **VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em 10 238,25 euros, nos termos do artigo 97.º - A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **CUSTAS**

Custas a suportar integralmente pela Requerente, no montante de 918 euros, cfr. artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 25 de agosto de 2019

O árbitro,

(Francisco Nicolau Domingos)