

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 594/2019-T

Tema: IRS – Mais valias por alienação de participações sociais; Momento da aquisição; Pequena e Média Empresa; Ónus da Prova.

SUMÁRIO:

- I. Quando o aumento de capital assume a forma de novas entradas, ou os sócios/acionistas das empresas adquirem novas quotas/ações emitidas pela empresa, ou não há criação de novas quotas/acções mas é aumentado o valor nominal das existentes;*
- II. A data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objeto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem;*
- III. A data de aquisição de ações resultantes da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima é a data de aquisição das quotas que lhes deram origem;*
- IV. O ónus da prova dos pressupostos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do Código do IRS (redacção em vigor em 2015), assiste ao contribuinte que pretenda beneficiar de tal regime.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 09 de Setembro de 2019, A..., titular do NIF..., e esposa B..., titular do NIF..., ambos residentes na Rua ..., ..., Braga, apresentaram pedido de constituição de tribunal

arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IRS do ano de 2015 e juros compensatórios com os n.ºs 2019..., 2019... e 2019..., no valor total de € 691.097,04.

2. Para fundamentar o seu pedido alegam os Requerentes, em síntese:
 - i. errónea apreensão dos factos e incorrecta subsunção ao direito aplicável;
 - ii. Violação do art. 92.º do CSC e art. 43.º, n.º 3, 4 e 6.º, al. a), todos do CIRS;
 - iii. Violação dos artigos 35.º, 55.º, 56.º, 58.º, 74.º, 75.º e 77.º da LGT;
 - iv. Violação dos artigos 2.º e 5.º do Anexo ao Dec. Lei n.º 372/2007;
 - v. Violação do art. 5.º do EBF, art.100.º do CPPT, art.º 171.º do CPA e art.º 2.º, n.º 2, al. h) e l), do RCPIT.
3. No dia 10-09-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 28-10-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 27-11-2019.

7. No dia 14-01-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. No dia 17-09-2020, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pelos Requerentes.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelos Requerentes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art. 21.º, n.º 1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- Os requerentes são pessoas singulares, com residência fiscal em Portugal.

- 2- Em 2015, A... vendeu 35.000.000 de ações (com o valor nominal de € 0.01 cada) de que era detentor na C..., Lda, (nif. ... e anteriormente designada por D..., Lda.) pelo preço total de € 3.083.125,00, correspondente à totalidade das acções por si detidas na referida sociedade.
- 3- Essas participações sociais foram sendo adquiridas ao longo do tempo, através das seguintes:
 - i. subscrição inicial do capital, em 1978;
 - ii. aumentos de capital por incorporação de reservas (livres, de reavaliação, especiais): em 1990,1991, 2001, 2004 e 2007;
 - iii. aumentos de capital por novas entradas, em dinheiro e em espécie (conversão de prestações suplementares), todos eles através do aumento do valor nominal das quotas detidas: em 1990, 1991 e 2004;
 - iv. aquisição (por compra e venda) de quotas a outros sócios (ao valor nominal): em 2004 e 2015.
- 4- Em 1990, em resultado do aumento de capital, em dinheiro e por incorporação de reservas, o capital social, integralmente realizado em dinheiro e nos diversos bens e valores do activo, passou a ser de 30.405.000\$00, correspondente à soma de três quotas iguais de 10.135.000\$00, pertencentes a cada um dos sócios, uma das quais ao Requerente.
- 5- Em 1991, em resultado do aumento de capital, em dinheiro e por incorporação de reservas, o capital social, integralmente realizado em dinheiro e nos diversos bens e valores do activo, passou a ser de 51.000.000\$00, correspondendo à soma de três quotas iguais de 17.000.000\$00 pertencendo uma a cada um deles sócios, uma das quais ao Requerente.
- 6- Em 2004, houve um aumento de capital, em espécie (conversão de prestações suplementares e incorporação de reservas), em que a importância do aumento reforçou as quotas já existentes que passaram a ser de duas iguais do valor nominal de € 231.462,69 cada pertencendo uma a cada um dos sócios, uma das quais ao Requerente.
- 7- Em 18-12-2007, a sociedade C... Lda., foi transformada de sociedade por quotas em sociedade anónima [C...SA.].

- 8- Os Requerentes foram sujeitos a uma inspecção tributária à sua actividade (mais-valias mobiliárias) em IRS do ano 2015.
- 9- Em sede de audição prévia, os requerentes alegaram que a entidade transaccionada (C...) era uma pequena empresa não cotada em bolsa de valores, nos termos do anexo ao Dec. Lei n.º 372/2007.
- 10- Os Requerentes juntaram ao processo de inspecção o documento 4 junto com o Requerimento Inicial da presente acção, que aqui se dá por reproduzido.
- 11- Do Relatório de Inspecção Tributária consta, para além do mais, o seguinte:

III - Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável

III.1 ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES SOCIAIS

III.1.1 ALIENAÇÃO DE AÇÕES DA SOCIEDADE LIDERBOX – ARTES GRÁFICAS, SA

No ano de 2015, o sujeito passivo A... vendeu 35.000.000 ações de que era detentor na sociedade C... SA, NIPC ... à sociedade E... SA, NIPC ... (anexo I).

O valor total da operação foi de 6.120.873,52 EUR, correspondendo ao sujeito passivo o valor de venda de 3.083.125,00 EUR, valor que foi mencionado no Anexo G1 (Mais-valias não tributadas) da declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS, bem como na informação da declaração Modelo 4 (Aquisição e/ou alienação de valores mobiliários) entregue pela E... SA, enviada nos termos do artigo 138.º do CIRS.

A venda das ações (no total, 70.000.000, sendo 50% das mesmas propriedade de A... e os restantes 50%, propriedade de E...), foram pagas da seguinte forma:

- a quantia de 3.083.125,00 EUR a ser paga a A... por cheque visado ou bancário entregue na data de celebração do contrato;
- a quantia de 2.537.748,52 EUR a ser paga a E... por cheque visado ou bancário entregue na data de celebração do contrato;
- a quantia de 500.000,00 EUR que fica na posse da E... SA, a título de caução, que será entregue a E... em três prestações, sendo a última em final de 2019.

(Considerando que o valor nominal das ações é de 0,01 EUR, as ações vendidas correspondem a 350.000,00 EUR do capital social da C... SA.

Os ganhos resultantes da alienação de ações (partes sociais) são considerados mais-valias mobiliárias e, como tal, sujeitos a tributação como rendimento da categoria G, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

O ganho considera-se obtido no momento da alienação das ações, conforme o disposto no n.º 3 do artigo 10.º do CIRS. A alienação ocorreu em 2015-12-31, data em que foi celebrado o contrato de compra e venda de ações (anexo I). Assim, é esse o momento em que se considera obtido o ganho.

O ganho sujeito a tributação é dado pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição das ações, nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 10.º do CIRS.

De acordo com o disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 44.º do CIRS, o valor de realização ascende a 3.083.125,00 EUR, conforme resulta dos documentos acima referenciados.

Quanto à aquisição das ações, importa começar por identificar os vários momentos. Atendendo aos registos inscritos na certidão permanente da C..., SA (anexo II), verifica-se que os Sujeitos Passivos adquiriram as partes sociais em oito momentos distintos, a saber:

- (a) O primeiro momento ocorreu em 18-03-1978, aquando da constituição da sociedade (à data, D..., Lda, sociedade por quotas), sendo que A... subscreveu e realizou uma quota no montante de 16.709,73 EUR. Os dois sócios restantes subscreveram quotas no mesmo montante de 16.709,73 EUR, cada um. À data da constituição da sociedade, o capital foi subscrito em escudos, totalizando 10.050.000\$00 (anexo II – fl. 11 verso);
- (b) O segundo momento foi em 17-09-1990, com um aumento de capital realizado em numerário e pela incorporação de reservas de reavaliação. A... entrou com 25.971,60 EUR em dinheiro, tendo-lhe correspondido 7.871,83 EUR na incorporação de reservas de reavaliação em capital. Este aumento foi igual ao aumento dos dois restantes sócios. O capital da sociedade passou a 30.405.000\$00, ou, em euros, 151.659,50 EUR (anexo II – fl. 11 verso);
- (c) O terceiro momento foi em 05-06-1991, com outro aumento de capital, desta feita por incorporação de reservas livres, tendo sido incorporado na quota de A... o valor de 7.960,28 EUR, e 26.282,20 EUR em dinheiro, o que perfaz uma quota no montante de 84.795,64 EUR. Os restantes dois detentores do capital aumentaram as suas quotas em montantes iguais ao aumento da quota de A..., perfazendo o capital social, nesse momento, 254.386,83 EUR (anexo II – fl.s 11 verso e 12);
- (d) O quarto momento foi em 30-10-2001, com um aumento de capital realizado por incorporação de reservas, cabendo 0,36 EUR a cada um dos três detentores do capital. A quota de A... correspondia ao valor de 84.796,00 EUR, ou seja, um terço do capital (anexo II – fl. 12 e 12 verso);

- (e) O quinto momento foi em 22-11-2004, com o aumento de capital por incorporação de reservas de reavaliação (34.338,00 EUR para cada um dos sócios), incorporação de reservas especiais (63.129,36 EUR, idem), transformação de prestações suplementares em capital (49.199,33 EUR, idem), e 0,01 EUR em dinheiro, este valor apenas relativo ao sócio G...
A parte correspondente a B... ascendia a 231.462,69 EUR, e o capital social totalizava 694.388,08 EUR (anexo II – fl. 12 verso);
- (f) O sexto momento ocorreu em 22-11-2004, momento em que a totalidade do capital pertencente a G... foi transmitida aos dois restantes sócios da sociedade, metade a cada um deles, pelo seu valor nominal. A... passou a deter uma quota no montante de 347.194,04 EUR (anexo II, fl. 12 verso e anexo III);
- (g) O sétimo momento aconteceu em 18-12-2007, quando a sociedade foi transformada em sociedade anónima. Houve entrada de quatro novos acionistas, cada um deles tendo entrado com 650,00 EUR em dinheiro, totalizando 2.600,00 EUR. Na mesma data ocorreu o aumento do capital por incorporação de reservas livres, correspondendo 1.505,96 EUR a cada um dos dois restantes acionistas, sendo um deles A... (anexo II – fl. 3);
- (h) O oitavo momento ocorreu em 31-03-2015, quando o sujeito passivo adquiriu 65.000 ações a H... e 65.000 ações a F... pelo valor unitário de 0,01 EUR, e global de 1.300,00 EUR.

Este acionista detinha, no final da operação, capital no montante de 350.000,00 EUR, sendo que a totalidade do capital social era de 700.000,00 EUR.

Em anexo (anexo IV) apresenta-se o mapa-resumo das alterações ocorridas no capital social da C... SA, desde o momento da constituição até ao momento anterior à alienação das ações.

Uma vez que o valor nominal das ações é de 0,01 EUR, verifica-se que o sujeito passivo era possuidor de 35.000.000 tal como foi declarado na declaração Modelo 4 (Aquisição e/ou alienação de valores mobiliários) entregue pela E... SA.

De seguida procede-se à determinação do valor de aquisição associado a cada um dos momentos acima identificados, fazendo referência às respetivas alíneas identificativas [alíneas de (a) a (h)]. Importa desde já referir, por ser importante para a exposição que se segue, que a C... SA foi transformada em sociedade anónima em 18-12-2007 (antes era uma sociedade por quotas) e que cada ação tinha o valor nominal de 0,01 EUR. Refira-se ainda que a data de aquisição de ações resultantes da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima é a data de aquisição das quotas que lhes deram origem, conforme resulta da alínea b) do n.º 6 do artigo 43.º do CIRS.

Aquisição de Capital	Quantidade de ações	Valor (em EUR)
Dinheiro	18.599.488	185.994,88
Incorporação Reservas	11.480.579	114.805,79
Prestações suplementares	4.919.933	49.199,33
Total	35.000.000	350.000,00

O primeiro momento de aquisição (a) ocorreu em 1978, com a constituição da sociedade. Em causa estão 1.670.973 ações (16.709,73 EUR / 0,01 EUR por ação = 1.670.973 ações). O valor desta aquisição é de 16.709,73 EUR, conforme o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 48.º do CIRS.

Em 1990 ocorreu o segundo momento de aumento de capital (b), em que A...

umentou a sua quota em 33.843,44 EUR, sendo 7.871,83 EUR relativos a incorporação de reservas de reavaliação e o restante em numerário. Atendendo a que se está perante um aumento de capital por incorporação de reservas, para efeitos de mais-valias releva o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º do CIRS, onde se lê que a data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objeto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem. Assim, há que reportar a aquisição desta quota ao primeiro momento de aquisição, ou seja, 1978. O valor da parte do aumento de capital por incorporação de reservas cuja data de aquisição se considera ter ocorrido em 1978 não releva para a determinação do valor de aquisição, por as participações sociais adquiridas antes de 01-01-1989, por força do definido nos n.ºs 1 e 3 do artigo 5.º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30/11, e na alínea a) do n.º 6 do art.º 43.º do CIRS, não se encontrarem sujeitas ao apuramento de mais-valias:

Entradas em dinheiro	Antes de 1989	Após 1989	Total
Valor	16.709,73	0,00	16.709,73
Quantidade de Ações	1.670.973	0	1.670.973
% ações	100,00%	0,00%	100,00%
Incorporação Reserva 17-09-1990			7.871,83
Valor	7.871,83	0,00	7.871,83

O terceiro momento de aquisição (c) ocorreu em 1991, com um aumento de capital realizado em parte por incorporação de reservas livres, cabendo ao sujeito passivo o montante de 7.960,28 EUR, sendo o restante em dinheiro (26.282,20 EUR). Neste aumento de capital, o sujeito passivo reforçou a sua participação em 34.242,48 EUR, passando a deter uma quota no montante de 84.795,64 EUR. Uma

parte do aumento de capital por incorporação de reservas diz respeito à entrada de capital ocorrida em 1978, e uma parte diz respeito ao capital adquirido em 1990, tal como demonstrado no quadro seguinte:

Entradas em dinheiro	Antes de 1989	Após 1989	Total
Valor	16.709,73	25.971,60	42.681,33
Quantidade de Ações	1.670.973	2.597.160	4.268.133
% ações	39,15%	60,85%	100,00%
Incorporação Reserva 05-06-1991			7.960,28
Valor	3.116,45	4.843,83	7.960,28

O quarto momento de aquisição (d) ocorreu em 2001, com um aumento de capital realizado também por incorporação de reservas, no montante de 0,36 EUR atribuído ao sujeito passivo:

Entradas em dinheiro	Antes de 1989	Após 1989	Total
Valor	16.709,73	52.253,80	68.963,53
Quantidade de Ações	1.670.973	5.225.380	6.896.353
% ações	24,23%	75,77%	100,00%
Incorporação Reserva 30-10-2001			0,36
Valor	0,09	0,27	0,36

O quinto momento de aquisição (e) ocorreu em 2004, com o aumento da participação do sujeito passivo por incorporação de reservas (de reavaliação e especiais) e conversão de prestações suplementares em capital. O aumento da participação ocorrida nesta data foi de 146.666,69 EUR. Do montante de aumento de capital por incorporação de reservas, uma parte encontra-se excluída de tributação, e outra parte está sujeita a tributação:

Entradas em dinheiro	Antes de 1989	Após 1989	Total
Valor	16.709,73	52.253,80	68.963,53
Quantidade de Ações	1.670.973	5.225.380	6.896.353
% ações	24,23%	75,77%	100,00%
Incorporação Reserva 22-11-2004			97.467,36
Valor	23.616,15	73.851,21	97.467,36

O sexto momento de aquisição (f) ocorreu em 2004, momento em que o sujeito passivo adquiriu, pelo valor nominal, metade da participação pertencente a G... no montante de 115.731,35 EUR.

O sétimo momento de aquisição (g) ocorreu em 2007, quando ocorreu mais um reforço de capital por incorporação de reservas (livres), tendo cabido ao sujeito passivo o aumento de 1.505,96 EUR.

Entradas em dinheiro	Antes de 1989	Após 1989	Total
Valor	16.709,73	217.184,48	233.894,21
Quantidade de Ações	1.670.973	21.718.448	23.389.421
% ações	7,14%	92,86%	100,00%
Incorporação Reserva 18-12-2007			1.505,96
Valor	107,59	1.398,37	1.505,96

O oitavo momento aconteceu em 2015, quando o sujeito passivo adquiriu 130.000 ações a H... e F... pelo valor total de 1.300,00 EUR.

Foram vendidas 35.000.000 ações, pelo valor de 3.083.125,00 EUR. Contudo, uma parte da mais-valia apurada pela venda das ações não é tributada. A mais-valia não tributada corresponde às ações adquiridas antes de 1989-01-01, por força do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30/11. Nestas condições estão 1.670.973 ações correspondentes ao capital inicial (a sociedade C... SA foi constituída em 1978) e 3.471.211 ações associadas aos vários aumentos de capital por incorporação de reservas, ocorridos posteriormente a 1989-01-01, mas que, por força legal, se reportam à data da constituição da sociedade:

(valores em EUR)

Incorporação Reservas	Antes de 1989	Após 1989	Total
Valor (em EUR)	34.712,11	80.093,68	114.805,79
Quantidade	3.471.211	8.009.368	11.480.579

Assim, a mais-valia associada à alienação de 5.142.184 ações (1.670.973 ações + 3.471.211 ações) não está sujeita a tributação em sede de IRS. As restantes ações alienadas, 29.857.816 ações (35.000.000 ações – 5.142.184 ações), estão sujeitas a tributação em sede de IRS, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

De acordo com o n.º 1 do artigo 50.º do Código do IRS, o valor de aquisição de partes sociais é corrigido pela aplicação de coeficientes aprovados por portaria sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data de aquisição e de alienação.

O valor de aquisição das ações por incorporação de reservas não releva para o apuramento da mais valia, uma vez que os diversos aumentos de capital por incorporação de reservas não implicaram efetivas entradas em dinheiro ou espécie por parte do detentor de capital, pelo que a mais valia realizada (sujeita ou não a tributação) é correspondente ao valor total de realização das ações alienadas.

Posto isto, estamos em condições de calcular o valor da mais-valia que não está sujeita a tributação e a que está sujeita a tributação, associada à alienação das ações da sociedade C...

SA, e isso é determinado no quadro seguinte (o qual também se junta como anexo V):

Aquisição						Proporção em relação ao total de ações adquiridas	Realização		Mais-valia realizada	Mais-valia realizada	
Forma de Aquisição/Momento	Qt.	Ano	Valor	Coefficiente	Valor Aquisição Corrigido		Ano	Valor		Não tributada	Tributada
A	B	C	D	E	F	G= B/E	H	I= H x G	J= I-F	K= J x (100-15%)	L= J x (100-15%)
Capital Inicial (a)	1.573.973	1978	16.709,78	14,78	246.966,69	4,77%	2015	147.104,81	-99.774,86	-99.774,86	
Incorporação de Reservas (b)	787.149	1978	7.871,83			2,25%	2015	68.542,36	68.542,36	68.542,36	
Aumento de Capital em Dinheiro (c)	2.587.160	1980	25.871,80	2,22	57.856,95	7,42%	2015	228.761,67	171.125,02		171.125,02
Incorporação de Reservas (d)	311.046	1978	3.116,45			0,88%	2015	27.452,65	27.452,65	27.452,65	
Incorporação de Reservas (e)	484.373	1981	4.843,93			1,38%	2015	42.668,95	42.668,95		42.668,95
Aumento de Capital em Dinheiro (f)	2.628.220	1981	26.282,25	1,86	51.513,11	7,51%	2015	231.518,02	180.004,91		180.004,91
Incorporação de Reservas (g)	8	1918	0,88			0,00%	2015	0,76	0,76	0,76	
Incorporação de Reservas (h)	27	2001	0,27			0,00%	2015	2,38	2,38		2,38
Incorporação de Reservas (i)	2.261.818	1878	23.818,15			9,75%	2015	208.032,98	208.032,98	208.032,98	
Incorporação de Reservas (j)	7.365.121	2004	73.851,21			21,10%	2015	658.550,02	658.550,02		658.550,02
Restações suplementares (k)	4.919.833	2004	49.199,33	1,18	58.655,21	14,08%	2015	433.389,38	375.338,17		375.338,17
Aquisição de quotas (l)	11.573.120	2004	115.731,35	1,18	136.562,69	33,07%	2015	1.039.498,16	882.906,20		882.906,20
Incorporação de Reservas (m)	10.769	1978	107,69			0,03%	2015	947,73	947,73	947,73	
Incorporação de Reservas (n)	138.837	2007	1.388,37			0,40%	2015	12.318,16	12.318,16		12.318,16
Aquisição de quotas (o)	130.800	2015	1.300,00	1,00	1.300,00	0,37%	2015	11.421,61	10.161,61		10.161,61
	29.609.806		358.949,88		662.864,87	100,00%		3.083.126,06	2.521.968,86	206.601,42	2.325.867,41

Em 2019-03-11 deu entrada nesta direção de finanças um requerimento apresentado pelo sujeito passivo alegando que a C... era uma pequena empresa uma vez que, em 2012, 2013 e 2014, o volume de negócios anual ou balanço total anual não excedia 2 milhões de euros e tinha menos de 50 funcionários (anexo VI). Estas são as condições requeridas no n.º 2 do artigo 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, para que uma empresa seja considerada pequena empresa.

De acordo com o definido pelo artigo 4.º de referido decreto-lei, a certificação de uma empresa como micro, pequena ou média empresa (PME) compete ao IAPMEI, I.P. No entanto, pode a AT aferir se a

entidade, à data da alienação das partes sociais, se encontrava em condições de ser qualificada como micro ou pequena empresa, para que o sujeito passivo possa beneficiar das condições estipuladas pelo n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS.

De acordo com os dados a que temos acesso, nomeadamente os que foram inscritos pelo sujeito passivo na IES/DA, a C... não possuía, em 2014, as condições necessárias para poder ser definida como micro ou pequena empresa por não ter menos do que 50 funcionários. De acordo com os dados do requerimento apresentado pelo sujeito passivo e que se juntou como anexo V, em 2014 a C... não tinha menos do que 50 funcionários (52, mais propriamente). O mesmo sucedia em 2012 e 2013 (50 e 53, respetivamente). No entanto, refere que alguns dos funcionários contabilizados são considerados estagiários (2 em 2012, e 4 em 2013 e 2014), pelo que não são de considerar como efetivos para efeitos da consideração da empresa como micro ou pequena empresa, de acordo com o artigo 5.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007. Assim, o número total de efetivos a considerar seria de 48, 49 e 48, respetivamente em 2012, 2013 e 2014.

O sujeito passivo juntou ao seu requerimento os nomes, categorias e datas de admissão na empresa dos alegados estagiários, bem como dos restantes funcionários. Verificou-se que, em 2012, um dos dois alegados estagiários tinha sido admitido na C... em 1999, e o outro, em 2005. Em 2013 e 2014, dos 4 funcionários considerados no requerimento como estagiários, um deles tinha sido admitido na C... em 2005, os restantes em 2013 e 2014.

De acordo com o n.º 2 do artigo 4.º do anexo ao já referido decreto-lei, "se uma empresa verificar, na data de encerramento de contas, que superou ou ficou aquém, numa base anual, do limiar de efetivos ou dos limiares financeiros indicados no artigo 2.º, esta circunstância não a faz adquirir ou perder a qualidade de média, pequena ou micro empresa, salvo se tal se repetir durante dois exercícios consecutivos.

De acordo com os dados que nos foram apresentados, e assumindo que os mesmos estão corretos, em 2014 parecem existir condições para que a C... seja considerada uma pequena empresa à luz dos requisitos exigidos pelo anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007. No entanto, em 2012 e 2013 ficamos com muitas dúvidas de que a empresa possuísse menos do que 50 efetivos, pois não é razoável aceitar que funcionários com 13 ou 7-8 anos de casa possam ainda ser considerados estagiários.

Desta forma, não nos encontramos em condições de aferir que a C... preenchia os requisitos para ser considerada micro ou pequena empresa em 2014, uma vez que não foi provado que em 2013 (ou 2012) tivesse menos do que 50 efetivos.

Em conclusão, a mais-valia sujeita a tributação em sede de IRS, resultante da alienação das ações da sociedade C... SA, é no montante de **2.325.065,41 EUR** (soma da coluna L do quadro acima). Refira-se que os Sujeitos Passivos declararam a totalidade da mais-valia realizada no

Anexo G1 (Mais-valias não tributadas) da declaração Modelo 3 do IRS, e, como tal, a alienação das ações da sociedade c..., SA foi considerada totalmente não tributada, contrariamente ao que legalmente é devido e atrás se demonstrou.

Nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, são tributados à taxa de 28% o saldo positivo entre mais e menos valias relacionadas com a alienação onerosa de partes sociais.

12- Mais consta do RIT o seguinte:

O sujeito passivo foi notificado, através do ofício ..., datado de 2019-03-29, do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária (PRIT) e de que poderia exercer o direito de audição, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária e do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, no prazo de 15 dias.

Em 2019-04-12, deu entrada nesta direção de finanças uma petição visando exercer o referido direito de audição dos factos constantes do PRIT.

Nessa petição discordam da não consideração da sociedade c... SA como pequena empresa nos termos do anexo ao Decreto-Lei 372/2007, de 6 de novembro.

De acordo com o n.º 2 do artigo 2.º, "uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros".

De 2011 a 2014, o volume de negócios anual e o balanço total anual da c... situaram-se dentro do limite dos 10 milhões de euros.

Quanto ao número de efetivos, o seu número é quantificado em termos de UTA (unidades-trabalho ano). Nestes termos, alegam que, em 2011, a UTA foi de 49,58; em 2012, de 49,42; em 2013, de 48,43; em 2014, 48,17. Assim, a c... estaria em condições de ser considerada uma pequena empresa em 2015.

Em 15-04-2019 foi remetido o ofício ao qual foi atribuído o número ..., ao IAPMEI - Agência para a Competitividade e Inovação, IP, solicitando que nos informasse:

- se foi apresentado naquele organismo, pela c..., pedido de certificação de PME nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, para o ano de 2015;
- se, na sequência do último pedido de certificação de PME apresentado para o ano de 2015, foi revogada, concedida ou mantida a certificação da c... como micro ou pequena empresa.

Em resposta, o IAPMEI remeteu um e-mail referindo o seguinte:

"Na sequência do pedido de informações e esclarecimentos da Direção de Finanças de Braga (ofício ... , de 15/04/2019) relativamente ao processo de certificação da empresa ... S.A. (NIF ...), esclarece-se que, como pode ser verificado na plataforma de consulta da Certificação PME dessa Direção de Finanças, nos termos do n.º 3 do artigo 3º e do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 81/2017, de 30 de junho, a empresa ... S.A. (NIF ...), após uma fase de caducidade da certificação, fez novo pedido de certificação em 24 de setembro de 2014, tendo pedido a posterior renovação da certificação em 16 de julho de 2015.

Esclarece-se ainda que, na sequência de um procedimento de averiguações ao processo de certificação da empresa ... S.A. (NIF ...), nos termos do n.º 4 do artigo 7º do referido Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 81/2017, de 30 de junho, o IAPMEI procedeu, em 26 de abril último, à revogação das certificações da empresa, por motivo irregularidades nos dados que foram declarados para efeitos dos vários pedidos de certificação. A revogação das certificações tem efeitos retroativos à data da primeira certificação (inclui, portanto, os pedidos efetuados pela empresa em 24 de setembro de 2014 e em 16 de julho de 2015). A revogação das certificações pode igualmente ser observada na plataforma de consulta da Certificação PME da Direção de Finanças de Braga."

Conclui-se, então, que a certificação da ... como PME no ano de 2015, nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, pedido efetuado junto do IAPMEI, não foi concedida. Desta forma, a petição do sujeito passivo para usufruir da tributação das mais-valias pela alienação das participações sociais de que era detetor na ... em apenas 50% do seu valor, nos termos do definido pelo n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS, não pode ser acolhida, uma vez que a sociedade alienada não possuía condições para ser definida como micro ou pequena empresa.

De seguida, o sujeito passivo alega que o cálculo da mais-valia não foi corretamente efetuado, uma vez que todos os aumentos de capital por incorporação de reservas ou em dinheiro têm de ser reportados à data da aquisição da quota que lhes deu origem, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º do Código do IRS. Assim, apenas teríamos dois momentos de aquisição de novas participações sociais – 1978 e 2004 –, pelo que os factos constantes das alíneas a) a e), inclusive, estariam excluídas de tributação nos termos da disposição transitória prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

Relativamente a esta alegação, temos a referir que a alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º do Código do IRS apenas se refere à aquisição de participações sociais por incorporação de reservas e não em dinheiro. Considera-se que, quando estamos perante um aumento de capital por incorporação de reservas (e não em dinheiro), a data da sua aquisição é a data de aquisição das participações que lhes deram origem. No caso da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima, a data de aquisição das ações é a data de aquisição das quotas que lhes deram origem (alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo 43.º). Nos restantes casos constantes do presente Relatório de Inspeção Tributária, considera-se ser a data de aquisição da própria participação social. Nestes termos, apenas se encontram excluídos de tributação as

- 13- O referido RIT deu origem às liquidações de IRS e juros compensatórios relativos a 2015, no valor total de € 691.097,04, objecto da presente acção arbitral.
- 14- Em 18-06-2019, os Requerentes pagaram as referidas liquidações.
- 15- Os Requerentes, na respectiva declaração de IRS (modelo 3, anexo G, campo 9A), declaram a mais-valia emergente da venda das acções da C..., e o direito ao benefício fiscal previsto nos n.ºs 3 e 4 do art.º 43.º do CIRS aplicável.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com

relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

As questões que se apresentam a resolver na presente acção arbitral são essencialmente duas, a saber:

- i. determinação da data de aquisição dos valores mobiliários que integram a participação detida e alienada pelo Requerente na sociedade C..., S.A., em ordem a averiguar se as mais-valias obtidas na alienação estão, ou não, sujeitas a tributação em IRS, na parte correspondente aos valores mobiliários que resultaram dos sucessivos aumentos do capital social.
- ii. o preenchimento, pela sociedade participada (a C..., S.A.), dos critérios de classificação como «pequena empresa», definidos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, para efeitos de saber se as mais-valias são tributadas por integralidade do respectivo montante ou em 50% desse valor.

Vejamos cada uma delas, tendo presente o decidido no processo arbitral n.º 689/2019-T², do CAAD, onde foi decidida matéria idêntica à ora a apreciar.

i.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

² Disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=3&id=4698

Quanto à primeira questão a dirimir, está em causa, em primeira linha, o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, a aprovou o CIRS, estabelecendo que:

“1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 673, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código. (Redacção do Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho)

2 - Cabe ao contribuinte a prova de que os bens ou valores foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor deste Código, devendo a mesma ser efectuada, quanto aos valores mobiliários, mediante registo nos termos legalmente previstos, depósito em instituição financeira ou outra prova documental adequada e através de qualquer meio de prova legalmente aceite nos restantes casos.

3 - Quando, nos termos dos n.ºs 8 e 10 do artigo 10.º do Código do IRS, haja lugar à valorização das participações sociais recebidas pelo mesmo valor das antigas, considera-se, para efeitos do disposto no n.º 1, data de aquisição das primeiras a que corresponder à das últimas. (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 6/93, de 9 de Janeiro)”.

A referida norma é conjugada, no caso, com o disposto no n.º 6 do art.º 43.º do CIRS aplicável, que dispõe que:

“Para efeitos do número anterior, considera-se que:

a) A data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objeto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem;

b) A data de aquisição de ações resultantes da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima é a data de aquisição das quotas que lhes deram origem;”.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que a mais-valia associada à alienação de 5.142.184 acções (1.570.973 acções + 3.471.211 acções), correspondente ao valor das partes do aumento de capital por incorporação de reservas, não está sujeita a tributação em sede de IRS, por a aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º do CIRS levar a considerar o

valor adquirido antes da entrada em vigor do CIRS, não sujeito a tributação por força do artigo 5.º do DL n.º 442-A/88, de 31 de Dezembro, considerando que:

“A mais-valia não tributada corresponde às ações adquiridas antes de 1989-01-01, por força do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11. Nestas condições estão 1.670.973 ações correspondentes ao capital inicial (a sociedade C..., SA foi constituída em 1978) e 3.471.211 ações associadas aos vários aumentos de capital por incorporação de reservas, ocorridos posteriormente a 1989-01-01, mas que, por força legal, se reportam à data da constituição da sociedade. (...)

O valor de aquisição das ações por incorporação de reservas não releva para o apuramento da mais valia, uma vez que os diversos aumentos de capital por incorporação de reservas não implicaram efetivas entradas em dinheiro ou espécie por parte do detentor de capital, pelo que a mais valia realizada (sujeita ou não a tributação) é correspondente ao valor total de realização das ações alienadas”

Mais entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira que “as restantes ações alienadas, 29.857.816 ações (35.000.000 ações - 5.142.184 ações), estão sujeitas a tributação em sede de IRS, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS”.

Os Requerentes expendem, quanto a esta matéria vários argumentos, louvando-se no acórdão do STA de 07-03-2018, no âmbito do processo 0149/17, onde se decidiu que:

“I - O aumento de capital de uma empresa assume duas diversas formas, ou se realiza por incorporação de reservas ou por novas entradas.

II - Quando o aumento de capital assume a forma de novas entradas, ou os sócios/acionistas das empresas adquirem novas quotas/ações emitidas pela empresa, ou não há criação de novas quotas/acções mas é aumentado o valor nominal das existentes.

III - Em 30.04.1999, por escritura pública de Cessão De Quota, Divisão e Aumento de Capital, os sócios daquela sociedade por quotas, entre outras coisas “deliberam aumentar o capital da mesma (...), em reforço das suas quotas” expressão com o sentido inequívoco de que não houve aumento do número de quotas pelo que a situação concreta tem enquadramento no disposto no artº 43º nº 4, al. a) do CIRS "A data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas, ou por substituição daqueles,

designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objecto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem.”.

Quanto à jurisprudência referida, em sede de Resposta, que “*com o devido respeito, não pode concluir-se que se está perante uma solução definitiva para esta questão, tanto mais que, como antes referido, colide com os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva.*”, mais adiantando “*que o Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN), no Acórdão de 28.09.2017, Processo n.º 01264/09.0BEVIS, considerou existir uma justificação para a diferenciação de regimes de tributação, nos aumentos do capital social por incorporação de reservas e por entradas de numerário ou em espécie*”.

Ora, e desde logo, os tribunais arbitrais, julga-se, estão vinculados ao dever de ter “*em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.*” (art.º 8.º/3 do Código Civil).

Por outro lado, e nos termos do art.º 25.º, n.º 2 do RJAT, “*A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.*”.

Daí que uma decisão, na matéria *sub iudice*, que vá contra a jurisprudência firmada pelo STA na matéria, verificando-se, como se verifica, identidade fundamental dos factos e do direito a aplicar a este, entre o presente caso, e o já julgado pelo STA, seria, não só susceptível de recurso nos termos do referido art.º 25.º, n.º 2 do RJAT, como, com um elevado grau de probabilidade, passível de ser revogada por aquele Alto Tribunal.

Assim, e em suma, não se crê que tivesse qualquer utilidade, pelo contrário (daria azo a tramitação processual adicional inútil e desnecessária), este Tribunal concluir de outra forma, na matéria ora em apreço contrariando assim o princípio da segurança jurídica, princípio elementar de um Estado de Direito Democrático.

No que diz respeito ao Acórdão do TCA-Norte citado pela Requerida, nota-se ainda que, para além de ser um acórdão anterior à decisão do STA referida, de onde será de presumir que o respectivo teor terá sido ponderado na decisão daquele Supremo Tribunal, é proveniente de um Tribunal hierarquicamente inferior.

Face ao exposto, aqui como no já citado acórdão arbitral proferido no processo n.º 689/2019-T, do CAAD, conclui-se que:

“Do exposto resulta que, na vigência do CIRS, apenas se detectam dois momentos em que ocorreu aquisição de partes de capital pelo Requerente A...: em 22-11-2014 quando adquiriu uma das duas quotas resultantes da divisão da quota de G... (que, em 2007, na transformação da sociedade veio a corresponder a 11.573.135), e em 31-03-2015, quanto o Requerente adquiriu 130.000 acções.

Mas, nestas duas situações, ao contrário do que defendem os Requerentes, não se está perante incorporação de reservas ou entradas de dinheiro em reforço da sua quota adquirida antes da entrada em vigor do CIRS, mas sim aquisição de nova quota e aquisição de novas acções.

Assim, de 35.000.000 de acções vendidas pelo Requerente A..., foram adquiridas na vigência do CIRS as 11.573.135 acções correspondentes a uma das novas quotas criadas com a divisão da quota do G... e as 130.000 acções adquiridas em 31-03-2015.

Por isso, é em relação a estas 11.703.135 acções (11.573.135 + 130.000) que as mais-valias realizadas, no montante de € 877.885,03 (867.901,96 + 9.983,07) (...) estão sujeitas a IRS.

Tendo a liquidação assentado no pressuposto de que as mais-valias tributadas eram no montante de € 2.286.355,63, conclui-se que ela enferma de erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, quanto ao excesso de matéria tributável de € 1.408.470,60.”.

ii.

Quanto à segunda questão a apreciar, está em causa a aplicação dos n.ºs 3 e 4 do art.º 43.º do CIRS aplicável, que dispõem que:

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

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

No caso, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que não era aplicável a redução de tributação da mais-valia prevista no n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS, para micro e pequenas empresas, porquanto:

“À data da alienação das partes sociais, a C... não demonstrou encontrar-se em condições de ser qualificada como micro ou pequena empresa. Foram apresentados requerimentos junto do IAPMEI nesse sentido, inicialmente para ser qualificada como Média Empresa, posteriormente para ser qualificada como Pequena Empresa, mas os requerimentos foram indeferidos e todas as certificações que haviam sido concedidas à C... foram revogadas, com efeitos retroativos.”.

Os Requerentes, entendem, em suma, que:

- i. é a AT quem tinha de verificar se a C... era (ou não) uma pequena empresa;
- ii. se a AT, em lugar de indagar o número de efectivos junto da C..., decidiu aceitar a informação disponibilizada pelos Requerentes (obtida, por pedido à C...) então, nesse cenário, não pode depois sindicá-la, sem mais, a sua veracidade, com base em juízos subjetivos por si introduzidos (sem indagar junto da fonte, ou seja, junto da C...);
- iii. as declarações do IAPMEI, são irrelevantes, o que se traduz em violação de lei (art.º 43.º, n.º 4, CIRS) e de fundamentação (art.º 77.º da LGT);
- iv. Não se verifica o efeito retroactivo da revogação;
- v. no pressuposto de ser uma condição de acesso ao benefício fiscal, a revogação do estatuto PME efectuada pelo IAPMEI, não tem efeitos retroactivos.

Vejamos.

*

Dispõe o art.º 74.º da LGT que: “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*”.

Este será, salvo melhor opinião, o primeiro dado a ter em conta na apreciação da questão decidenda.

No caso *sub iudice*, pretendem os Requerentes prevalecer-se do benefício fiscal previsto nos números 3 e 4 do art.º 43.º do CIRS aplicável.

Daí que, nos termos do citado art.º 74.º da LGT lhes assista o ónus de provar os pressupostos do benefício de que pretendem usufruir.

A este propósito, começam os Requerentes por invocar o princípio de veracidade da declaração, consagrado no art.º 75.º da LGT.

Ora, desde logo, e como tem sido jurisprudencialmente reconhecido ao longo dos anos em sede de distintas matérias, tal princípio não é absoluto, constituindo um ponto de partida, mas não consagrando uma verdadeira inversão do ónus da prova.

Efectivamente, os contribuintes devem ter os elementos de suporte das suas declarações, conforme resulta, desde logo, do art.º 128.º do CIRS, que dispõe que:

“1 - As pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo de 15 dias, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija.

2 - O prazo previsto no número anterior é alargado para 25 dias quando o sujeito passivo invoque dificuldade na obtenção da documentação exigida.

3 - A obrigação estabelecida no n.º 1 mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.”.

Em conformidade, o próprio art.º 75.º da LGT, invocado pelos Requerentes, dispõe no respectivo n.º 2, para além do mais, que:

“2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:

a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;

b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;”.

Quer isto dizer que, como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência³, que quando a AT colocar, fundadamente, em dúvida, os elementos declarados pelo contribuinte, caberá a este fazer a prova da respectiva veracidade.

No caso, o que se verifica é que, nos termos do art.º 128.º do CIRS os Requerentes deveriam apresentar os documentos comprovativos do benefício fiscal que fizeram constar e

³ Cfr., p. ex. Ac. do TCA-Norte de 07-06-2018, proferido no processo 00343/08.5BEPRT.

apresentá-los à AT, e que, nos termos do art.º 75.º, n.º 2, alínea *a*) deveriam esclarecer tal situação.

Daí que, não seja correcta a afirmação dos Requerentes, segundo a qual era a AT quem tinha de verificar se a C... era (ou não) uma pequena empresa.

Não obsta a tal conclusão, o disposto nos, invocados pelos Requerentes, art.ºs 55.º e 58.º da LGT, já que, como se refere, por exemplo, no Ac. do TAC-Sul de 22-10-2015, proferido no processo 08843/15, o “*dever imposto à A. Fiscal de averiguar a verdade material não dispensa os contribuintes da obrigação de colaborarem na produção de provas, como se prevê no art.º.59, da L.G.T. Por outro lado, a previsão desta obrigação da Fazenda Pública de averiguar os factos relevantes para a decisão não significa que ela tenha o ónus da prova desses factos, pois apenas a insuficiência probatória de factos constitutivos dos direitos invocados pela A. Fiscal é valorada processualmente contra ela (art.º.74, n.º.1, da L.G.T.).*”.

Não colhe, igualmente e pelas mesmas razões, o considerando de que “*A AT, na inspeção tributária, deve atuar no sentido de verificar, junto do sujeito passivo e de terceiros (C...) o, preenchimento dos pressupostos de facto dos benefícios fiscais, quando invocados pelos particulares perante o Fisco, (...) nos termos do Anexo do Dec. Lei n.º 372/2007 (art. 2.º, n.º 2, al. h) e l) do RCPIT, Dec. Lei n.º 413/98, de 31/12.*”, sendo que o Requerente, enquanto sócio da entidade a que se reportam as participações alienadas, teria toda a facilidade em, aquando do processo de alienação, munir-se dos elementos necessários à comprovação, para além do mais, dos benefícios fiscais de que pretendesse usufruir em tal processo.

Carece, da mesma forma, de fundamento, o entendimento dos Requerentes de que “*Tratando-se de um benefício fiscal automático (resulta direta e imediatamente da lei), os contribuintes têm uma atitude passiva no processo de reconhecimento do benefício - e é a AT que tem de indagar da verificação ou não dos seus pressupostos*”, sendo que um benefício fiscal automático, não é um benefício fiscal presumido mas, unicamente, um benefício fiscal que não carece de reconhecimento administrativo prévio, não dispensando, evidentemente, a prova dos respectivos pressupostos por quem, de acordo com as regras que repartem o respectivo ónus, a ela está obrigado.

Não se acolhe, igualmente, a alegação de que “*A entidade que tem de preencher os requisitos (C...) é uma pessoa jurídica diversa dos sujeitos passivos que têm direito ao benefício*

*fiscal (os requerentes): donde, a AT está em melhores condições factuais para aferir da verificação dos pressupostos, comparativamente com os requerentes - e, nesse sentido, a prova está a cargo da AT (art. 74.º, n.º 2, da LGT).”, desde logo, porquanto, o Requerente, à data do facto tributário, era sócio – e com uma participação relevante – da entidade que pretende terceira, com os direitos daí derivados, e depois porquanto o invocado art.º 74.º n.º 2 da LGT se refere unicamente a “*elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária*”, o que não é, manifestamente, o caso.*

Prossegue a Requerente, aventando que “*a AT não pode ficar com dúvidas se a C... possuía menos de 50 trabalhadores (...) - teria de as dissipar, em sede inspetiva, com notificação do visado e análise da situação (...) E, se no fim da análise exaustiva ficasse com dúvidas, então teria de admitir o direito ao benefício fiscal, nos termos do art. 100.º do CPPT: a dúvida inspetiva deve beneficiar as pretensões do contribuinte - na anulação dos atos tributários ou no reconhecimento de benefícios fiscais.*”.

Todavia, e desde logo, como a própria inserção sistemática o denota, o art.º 100.º do CPPT é uma norma do processo, e não do procedimento, tributário, pelo que não cabe à AT proceder à aplicação do mesmo em sede administrativa.

Para além disso, e como se esclarece no Acórdão do TCA-Norte de 17-09-2015, proferido no processo 00438/12.0BEPRT “*A dúvida relevante nunca se poderá considerar fundada se assentar na ausência ou inércia probatória da parte onerada com a prova, especialmente do impugnante, sobre quem recai o dever de comprovar os factos constitutivos do direito alegado (art. 342º/1 do Código Civil).*”.

Ora, no caso, e como se viu já, era aos Requerentes que assistia o ónus da prova do direito ao benefício fiscal a que se arrogam, pelo que a insuficiência de prova a tal respeito, nunca poderia resultar em seu benefício, nos termos da norma invocada.

Alega também a Requerente que o “*que releva para efeitos fiscais não é a certificação pelo IAPMEI, mas a verificação das condições objetivas, de acordo com o anexo (independentemente de certificação pelo IAPMEI)*” e que “*a recusa de certificação pelo IAPMEI pode estar associada a situações diversas do cumprimento dos requisitos objetivos para ser uma PME uma empresa pode ser uma PME para efeitos do anexo e o IAPMEI não a certificar, por exemplo, por erros formais do pedido ou inexatidões e falsidades (i) em matérias*

alheias ao número de funcionários e volume de vendas/ativo; ou (ii) por erros nessas matérias, mas, ainda assim, a empresa tem menos de 50 trabalhadores e indicadores financeiros inferiores a 10 milhões de euros.”.

Sendo verdadeiro o que afirmam os Requerentes, menos verdade não será que de tais afirmações não se podem retirar os efeitos pretendidos por aqueles.

Efectivamente, nesta matéria, como se vem vendo, os Requerentes postulam que o ónus da prova, *in casu*, assiste à AT, o que, como se viu já, não é o caso.

Assim, se da recusa de certificação – ou no caso, da revogação da certificação – pelo IAPMEI, não decorre, *ipso facto*, a inaplicabilidade do disposto nos números 3 e 4 do art.º 43.º do CIRS em questão, daí não decorre o oposto, ou seja, que aqueles normativos se apliquem. Para que isso aconteça, é necessário que se demonstrem – por outros meios que não a certificação pelo IAPMEI – os respectivos pressupostos, e é isso que os Requerentes não fizeram, em sede administrativa ou contenciosa, limitando-se, exclusivamente, a sustentar que o ónus da prova da não verificação daqueles pressupostos assiste à AT, e que esta não o cumpriu, quando era a eles que assistia o ónus da prova da verificação desses mesmos pressupostos, nos termos previamente assinalados.

Alegam, por fim, os Requerentes que a *“revogação da certificação da PME - efetuada em 2018, não produz efeitos retroativos a 2012 e 2015”* e que *“a fundamentação não explica - e era obrigatório abordar o tema (vício de fundamentação) - se as irregularidades dos dados (i) eram já patentes entre 2012 e 2015 e (ii) se as mesmas se reportavam aos requisitos objetivos para aceder ao estatuto de PME (iii) e se, com os dados reais, a empresa teria já mais de 50 efetivos, nos termos do art. 5.º do Anexo ao Dec. Lei n.º 372/2007.”.*

Uma vez mais, a argumentação esgrimida pelos Requerentes faz sentido, unicamente, no postulado, que não se valida, de que o ónus da prova, *in casu*, pendia sobre a AT.

Assim, face à revogação da certificação pelo IAPMEI, era aos Requerentes que incumbia alegar e provar se as irregularidades dos dados:

- i. não eram já patentes entre 2012 e 2015;
- ii. se reportavam aos requisitos objectivos para aceder ao estatuto de PME;
- iii. e se, com os dados reais, a empresa teria menos de 50 efectivos, nos termos do art.º 5.º do Anexo ao Dec. Lei n.º 372/2007;

tudo o que os Requerentes não fizeram.

Não era, portanto, à AT, ao nível da fundamentação formal ou substancial, que incumbia alegar e demonstrar o pretendido pelos Requerentes.

Assim, e como se concluiu no já citado processo 689/2019T:

“Nestas condições, é de concluir que não se fez prova de que os Requerentes possam beneficiar da redução de saldo de mais-valias prevista no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS.”.

Deve, por isso, improceder, nesta parte, o pedido de pronúncia arbitral.

Aventam, a final, os Requerentes que *“atuaram como atuaram (julgando estarem excluídos de imposto em todos os aumentos de capital, por força da aplicação do art. 5.º do Diploma que introduziu o IRS), com base numa interpretação plausível e congruente da lei fiscal, ainda que porventura errada (hipótese aventada à cautela), numa matéria de inegável complexidade técnica.”*, e que por *“isso, não lhe pode ser assacado qualquer comportamento intencional e culposo na errada interpretação e aplicação da lei fiscal (e falta ou atraso no pagamento do imposto).”*, não se preenchendo, assim, *“um dos requisitos para a existência de juros compensatórios, pela boa interpretação do art. 35.º da LGT, tal como trilhada pela jurisprudência dos tribunais superiores”*.

Relativamente a esta matéria, e desde logo, tendo a parte da impugnação relativa à aplicação do art.º 5.º do Diploma que introduziu o IRS, nos termos previamente expostos, o pedido arbitral procede, pelo que a apreciação desta questão se deve ter por prejudicada.

Sem prejuízo, e no que à parte restante diz respeito, ou seja, à aplicação dos n.ºs 3 e 4 do art.º 43.º do CIRS aplicável, e nos termos previamente expostos, era aos Requerentes que assistia o ónus de se munirem dos elementos comprovativos da verificação dos pressupostos do benefício fiscal que entendiam ser-lhes aplicável, e ao não o fazerem, ou ao não os apresentarem, sujeitam-se ao juízo de censura daí decorrente, designadamente, e para o que ora interessa, à obrigação de pagamento de juros compensatórios.

Quanto ao pedido acessório de restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios formulado pelos Requerentes, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação adicional parcialmente anulada é de considerar imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que a praticou sem o necessário suporte factual e legal.

Têm, pois, direito os Requerentes a ser reembolsados da quantia que pagaram indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto parcialmente anulado e, ainda, a ser indemnizados do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, desde a data do correspondente pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular parcialmente os actos de liquidação de IRS do ano de 2015 e juros compensatórios com os n.ºs 2019..., 2019... e 2019..., na parte em que consideraram, para o cálculo das mais-valias, a tributar em sede de IRS, o valor das participações alienadas pelo Requerente, resultante dos aumentos de capital da sociedade C..., nos anos de 1990, 1991 e 2004;
- b) Condenar a AT na restituição do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados;
- c) Julgar improcedente a parte restante do pedido de pronúncia arbitral;
- d) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 5.403,00, a cargo dos Requerentes, e de € 4.695,00, a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 691.097,04, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 10.098,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes, na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Novembro de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Miguel Patrício)

O Árbitro Vogal

(Carla Castelo Trindade)