

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 711/2020-T

Tema: IRS – Mais Valias – Exclusão de Incidência – Aumento de capital

Sumário: Tendo sido adquirida uma participação social numa sociedade antes do começo de vigência do Código do IRS, a mais-valia gerada pela alienação de partes do capital ocorrida já na sua vigência encontra-se excluída da incidência do imposto por efeito do disposto na norma transitória do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 448-A/88, de 30 de Novembro, ainda que tenha ocorrido aumento do capital social inicial através de incorporação de prestações suplementares após a entrada em vigor do Código.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 30 de novembro de 2020 os contribuintes A..., NIF..., e B..., NIF ..., reciprocamente casados e residentes na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Alcobaça, requereram, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral Singular com designação do árbitro pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
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 “Requerida”) no dia 09 de dezembro de 2020.
3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea a) e b) e artigo 6.º, n.º 1 do RJAT, o signatário foi designado

pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Singular, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 03.05.2021.
5. A AT apresentou a sua resposta em 01 de junho de 2021.
6. Por despacho de 01.06.2021, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e as partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações em 15 dias.
7. Os Requerentes apresentaram as suas alegações em 18.06.2021.
8. A Requerida apresentou as suas alegações em 21.06.2021.
9. Pretendem os Requerentes que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de IRS relativa a 2018 com o n.º 2020..., de 17 de julho de 2020, respetivo acerto de contas e correspondente liquidação de juros compensatórios, de onde resulta um valor total a pagar de € 29.519,59 e em consequência determinado o reembolso aos Requerentes do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

II.A. Os Requerentes sustentam o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. O Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o Código do IRS, em vigor a partir de 1 de janeiro de 1989, introduziu um regime transitório para as mais-valias (categoria G do IRS) - O artigo 5.º, n.º 1.
2. O propósito do legislador com esse regime transitório foi excluir de tributação em IRS as mais-valias realizadas com a alienação, entre outros, de partes sociais que, à luz do Código do Imposto de Mais-Valias, não constituíam ganhos tributáveis.
3. Tendo as ações Q (95.862.726), alienadas em 2018, sido emitidas em substituição da quota, por força da transformação da Sociedade, considera-se que a data de aquisição das mesmas ações corresponderá à data de aquisição da Quota – (alínea b), n.º 6 do artigo 43.º do Código do IRS).

4. A data de aquisição da quota é o dia 4 de outubro de 1977, data em que o Requerente se tornou sócio da Sociedade,
5. Podendo admitir-se que uma parte da quota deva considerar-se adquirida em 30 de maio de 1978, data em que se considerou aberta a herança por falecimento do Sr. C..., o que originou uma nova quota, unificada à que era originalmente detida pelo Requerente
6. Nos termos da citada alínea *d*) do n.º 6 do artigo 43.º do Código do IRS (que consagra o critério económico designado como *First In, First Out*, conhecido pelo acrónimo *FIFO*), as 149.639.372 ações da Sociedade que o Requerente vendeu à D... em 2016 englobam – entre outras – a totalidade das 32.733.611 ações derivadas do valor inicial da Quota (€ 4.987,98 ou 1.000.000\$00) somadas às ações correspondentes ao valor resultante de todos os aumentos de capital ocorridos até ao final do ano de 1989, num total de € 327.336,13 (tenham estes aumentos de capital sido realizados por incorporação de reservas, prestações suplementares ou novas entradas em dinheiro).
7. A totalidade do valor de aquisição das Ações Q (que, recorde-se, corresponde a 95.862.726 ações alienadas pelo Requerente à D... em 2018) deriva do valor pelo qual foi reforçada a Quota através do aumento de capital ocorrido no ano de 2013, também nos termos da citada alínea *d*) do mesmo artigo 43.º e ainda ao abrigo da alínea *b*) do artigo 48.º do Código do IRS.
8. As ações Q devem ter-se por adquiridas em 1977 (ou parcialmente em 1978), ou seja, em qualquer caso, antes de 1 de janeiro de 1989.
9. Pelo que, se encontram os rendimentos derivados da respetiva alienação excluídos do âmbito de incidência deste imposto, tal como flui das disposições conjugadas do n.º 1, do artigo 5.º, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro com as alíneas *b*) e *d*) do n.º 6 do artigo 43.º do Código do IRS.
10. Defende a AT, que parte das ações à época detidas pelo Requerente devem considerar-se obtidas antes de 1989 e que outra parte deve considerar-se adquirida nesse ano ou posteriormente.
11. Aduzindo ainda que a totalidade das ações obtidas antes de 1989 teria sido alienada em 2016, por força de uma interpretação baseada na decomposição do n.º 6 do artigo 43.º do Código do IRS, de onde, as Ações Q, alienadas em 2018, deveriam considerar-se

- totalmente obtidas após 1989.
12. A interpretação proposta pela AT no RIT parte de uma premissa fundamentalmente errada do ponto de vista material e jurídico - É que as quotas não são valores mobiliários.
 13. Se o legislador quisesse que as alíneas *a)* e *d)* do n.º 6 do artigo 43.º fossem aplicáveis a quotas, teria usado a expressão “*partes sociais e outros valores mobiliários*” e não, simplesmente, “*valores mobiliários*”.
 14. Quando os títulos em que se incorporam ações tenham sido emitidos por força da transformação de uma sociedade por quotas em anónima, a data relevante de aquisição daquela posição societária não é a data em que os títulos foram emitidos, mas a data (ou datas) em que foi criada a quota, ou quotas, detidas pelo sócio em causa - *cf.* artigo 43.º, n.º 6, alínea *b)*, do Código do IRS.
 15. Sendo possível que o acionista da sociedade seja titular de várias ações, adquiridas ao longo do tempo, estabeleceu-se como critério que as alienadas em cada momento seriam as que houvesse sido adquiridas há mais tempo - *cf.* artigo 43.º, n.º 6, alínea *d)*, do Código do IRS.
 16. Ora, nada disto faz sentido relativamente às quotas, uma vez que estas não são valores mobiliários.
 17. O que coloca as Ações Q, sem mais, por força do disposto no artigo 50.º, n.º 2, e 43.º, n.º 6, alínea *b)*, do Código do IRS sob a alçada protetora do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, o que é dizer, os rendimentos derivados da alienação das mesmas estão excluídos de tributação em sede de IRS.
 18. Pelo que nesta vertente se encontra a liquidação adicional ora impugnada inquinada de erro nos pressupostos de direito, violando, em consequência, a norma resultante do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, bem como as normas ínsitas nos artigos 50.º, n.º 2, e 43.º, n.º 6, alíneas *b)* e *d)*, do Código do IRS e devendo, por isso, ser anulada.
 19. E sempre se saliente que ainda que se entendesse – por mero dever de patrocínio e sem conceder –, que a alínea *a)* do n.º 6 do artigo 43.º do Código do IRS era passível de aplicação a quotas, se mantinha a conclusão segundo a qual a AT andou mal ao liquidar imposto adicionalmente *in casu*.

20. Nem sempre o aumento de capital por incorporação de reservas resulta, por si, na alteração do valor nominal das partes sociais em causa, pelo que bem necessária é a referência, no artigo 43.º, n.º 6, alínea a) do Código do IRS à emissão de novas ações em razão desse tipo de aumento de capital, para excepcionar tal nova emissão – efetuada por força de um aumento de capital por incorporação de reservas - do regime geral aplicável à datação de ações emitidas sem fundamento em substituição de outras (nos termos do qual a data de aquisição é, compreensivelmente, a data de emissão das ações).
21. Encontrando-se – depois – os casos em que ocorra emissão para substituição de valores mobiliários (para deles fazer constar um novo valor nominal ou objeto social) previstos na segunda parte da mencionada norma.
22. E, em ambos os casos, a lei é clara: estatui que tais partes sociais (novas, emitidas por força de aumento de capital efetuado por incorporação de reserva, ou novas mas destinadas a substituir outras por força de quaisquer alterações ao valor nominal, como os que decorram de aumentos de capital que tenham esse efeito modificativo) se consideram adquiridas na data em que o foram as partes sociais que lhe deram origem.
23. Como corolário, a admitir-se – por hipótese académica – a aplicabilidade da norma consagrada na alínea a), do n.º 6 do artigo 43.º do Código do IRS a quotas e ao presente caso, também daí decorreria a total irrelevância dos aumentos de capital efetuados para determinação da data de aquisição da Quota e das Ações Q, porque também de tal norma decorreria que a data de aquisição a considerar é anterior a 1989.
24. Ainda que não se vissem razões para anular a liquidação em crise com fundamento na violação do artigo 5.º do Decreto-lei n.º Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, sempre deveria a mesma ser parcialmente anulada, posto que, por força da desconsideração de parte do custo de aquisição das Ações Q, contém tal liquidação um montante de € 6.893,05 de IRS a pagar em excesso e correspondentes juros compensatórios face ao que dela deveria constar.
25. De onde, subsidiariamente, com este fundamento e porquanto viola a norma resultante das disposições conjugadas do artigo 10.º, n.º 4, alínea a) e 43.º, n.º 6, alínea d) do Código do IRS, deverá a liquidação aqui em crise ser parcialmente anulada, posto que inquinada de erro na determinação da matéria coletável.

II.B Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. Durante a vigência do Decreto-Lei n.º 46 673, de 9 de junho de 1965, a transmissão onerosa de partes sociais não se encontrava sujeita a tributação.
2. O regime transitório previsto no art. 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o Código do IRS, passou a prever que os ganhos que não se encontravam sujeitos ao imposto de mais-valias, aprovado pelo predito Decreto-Lei n.º 46 673, apenas seriam objeto de tributação em sede de IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor deste Código.
3. O ganho resultante da cessão onerosa de uma quota ou ação, enquanto alienação onerosa de uma parte social, constitui uma mais-valia sujeita a IRS (Cf. al. b) do n.º 1 do art. 10.º e al. a) do n.º 1 do art. 9.º do Código do IRS).
4. Pelo contrário, os aumentos de capital realizados após a entrada em vigor do Código do IRS estão sujeitos a tributação, à exceção dos que foram realizados por incorporação de reservas, que nos termos da alínea a), do n.º 6, do artigo 43.º do Código do IRS, se consideram adquiridos na data de aquisição do valor mobiliário de origem.
5. Em cumprimento do disposto na alínea a), do n.º 6, do artigo 43.º do Código do IRS o valor da mais-valia imputável aos aumentos de capital social realizados por novas entradas e por prestações suplementares, estão sujeitos a IRS.
6. Na declaração da alienação de ações realizadas em 2016, o requerente “esgotou” o valor da mais-valia excluída de tributação, conforme se confirma pela inserção no anexo G1 dos valores €68.870,25, como valor de realização e de € 28.057.39, como valor de aquisição.
7. Os valores mobiliários alienados em 2018 consideram-se adquiridos em momentos diferentes, pelo que o valor da respetiva transmissão deve ser dividido em várias parcelas.
8. Sendo que o valor da mais-valia imputável aos aumentos de capital social realizados por novas entradas e por prestações suplementares, estão sujeitos a IRS.
9. É inequívoco que as alíneas a) e d) do n.º 6 do art. 43º do CIRS são aplicáveis a quotas.

10. Quanto ao alegado pelos A em c) da PI (b) do pedido, não pode igualmente proceder.
11. É que, o valor do custo das ações alienadas em 2016, segundo a respetiva declaração de IRS, entregue pelos próprios A, foi de €756.951,10 (linha 917, quadro 9 anexo G) e não o pretendido pelos A de €732.816,10.
12. Pelo que, o que resta como custo de aquisição é de €958.627,26 (€1.691.443,36 - €756.951,42) e não o afirmado pelos A, de €958.627,26.
13. Mais, os A não reagiram da liquidação de IRS de 2016, nem graciosa, nem contenciosamente, limitando-se a reagir contra a liquidação e juros compensatórios.
14. Posto que, nenhum vício há que possa ser assacado à liquidação em crise.
15. E assim, improcederá também os peticionados juros indemnizatórios.

III. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

As partes são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo é o próprio.

Inexistem questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

IV. – MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental, o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. O Requerente tornou-se sócio da Sociedade E..., Lda., titular do NIPC..., em 04.10.1977, entrando para o respetivo capital social com o valor de 1.000.000\$00 (€ 4.987,98).

2. Por força de um aumento de capital em dinheiro no montante de 4.000.000\$00 (€ 19.951,92) ocorrido em 16.12.1981, registado através da Ap. 8 de 19 de abril de 1982, a Quota passou a ter o valor de 5.000.000\$00 (€ 24.939,89).

3. Em 11 de julho de 1989, em resultado da divisão da herança aberta por morte do Sr. C... em 1978, da qual constava uma quota na Sociedade, devidamente dividida entre os herdeiros, passou a caber ao Requerente uma segunda quota, de 625.000\$00 (€ 3.117,49).

4. Tal quota de 625.000\$00 foi unificada à já detida pelo Requerente (de 5.000.000\$00), passando a quota a ter o valor de 5.625.000\$00 (€ 28.057,38) –, Ap. 1 a 4 de 14 de setembro de 1989 e Ap. 3/900117 (Inscrição n.º...).

5. Através de escritura celebrada em 11 de julho de 1989, foi realizado um aumento do capital social da Sociedade, em dinheiro, tendo o ora Requerente reforçado a sua posição em 60.000.000\$00 (€ 299.278,74), passando a ter um valor nominal de 65.625.000\$00 (€ 327.336,12), Ap. 5 de 14 de setembro de 1989.

6. Em 17 de outubro de 2012, o capital social da Sociedade, que era de 200.000.000\$00, foi redenominado para Euros, passando a fixar-se em € 997.595,79, passando a quota do Requerente a ter o valor nominal de € €327.336,13.

7. Em 31 de janeiro de 2013, através da escritura pública foi aumentado o capital social da Sociedade, para o montante de €7.481.968,52. Ap. 4/20130227.

8. O aumento por incorporação de reservas foi de €436.241,51.

9. O aumento por prestações suplementares foi de €1.691.443,33.

10. A quota do Requerente viu o seu valor nominal reforçado em € 2.127.684,85 por incorporação de reservas e prestações suplementares, na respetiva proporção face ao capital social da Sociedade, passando, o valor nominal da quota a ser de €2.455.020,98.

11. A escritura publica de aumento de capital social lavrada indica que em consequência do referido aumento de capital são reforçadas as quotas dos sócios.

12. Em 26 de janeiro de 2016, por deliberação registada através da Ap. 7/20160127, a sociedade foi transformada em sociedade anónima.

13. A transformação não alterou o capital social da Sociedade, dividindo-se as quotas existentes em ações nominativas com o valor nominal de € 0,01 cada.

14. O Requerente, anterior titular de uma quota única com o valor nominal de € 2.455.020,98, passou a ser titular de 245.502.098 ações da Sociedade.

15. Em 5 de fevereiro de 2016, o Requerente vendeu à D... 149.639.372 ações da Sociedade.

16. No Modelo 13 de IRS de 2016 o requerente, no que diz respeito à venda das ações, declarou o seguinte:

Anexo G:

Titular	Linha	NIF	Realização		Aquisição	
			Data	Valor	Data	Valor
A	9001	...	05-02-2016	734 616 01	11-07-1989	299 278 74
A	9017	...	05-02-2016	796 513 73	31-01-2013	756 951 92
Totais				1.531.129,74		1.056.230,66

Anexo G1:

Realização		Aquisição	
Data	Valor	Data	Valor
2016-02	68 870 25	1997-10	28 057 39

17. Em 2017 o Requerente passou a deter 3.896.858 ações, com o valor nominal de €38.968,57, recebidas em partilha por óbito da Sra. F..., falecida em 1995.

18. O Requerente, no exercício de 2018, alienou à D..., Lda., titular do NIPC ..., 99.759.584 ações da Sociedade E..., Lda., titular do NIPC ..., pelo preço de €1.333.335,00.

19. As ações alienadas tinham um valor nominal de €0,01.

20. Os Requerentes apresentaram em 01.07.2019 a declaração Modelo 3 de IRS, relativa ao exercício de 2018.

21. A Direção de Finanças de Leiria iniciou um procedimento de inspeção ao exercício de 2018 ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2019...

22. Os Requerentes foram notificados da liquidação adicional de IRS n.º 2020..., relativa ao exercício de 2018, emitida em 17 de julho de 2020, bem como do respetivo acerto de contas

e correspondente liquidação de juros compensatórios, com um valor total a pagar de € 29.519,59, até 2 de setembro de 2020.

23. A liquidação foi paga no dia 02.09.2020.

IV.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação da competência material do Tribunal foram considerados provados.

IV.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 23 são dados como assentes pelos documentos juntos pela Requerente (docs. 1 a 10 do pedido de constituição do Tribunal), pela posição assumida pelas partes e pelo processo administrativo junto aos autos.

V. O Direito

A questão central a decidir, tal como colocada pela Requerente, está em saber se a transmissão onerosa, em 2018, das 95.862.726 ações que os Requerentes detinham na sociedade E..., Lda., titular do NIPC..., à D..., Lda., se encontra, ou não, sujeita a tributação.

i) Mais Valias

Os rendimentos decorrentes da alienação de ações são integrados na categoria G (art. 9º, n. 1º, al. a) e 10º, n. 1º, al. b) e tributados em conformidade.

Sucede que o art. 5º, n. 1º do D.L. 442-A/88 de 30.11 que aprovou o CIRS estipulou o seguinte:

1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, 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)

Este preceito legal exime de tributação as mais valias obtidas após a entrada em vigor do CIRS (01.011989 – art. 2º do D.L. 442-A/88 de 30.11), decorrentes da venda de bens ou direitos adquiridos antes da sua entrada em vigor, as quais não eram tributadas pelo extinto imposto de mais valias.

Trata-se de uma exclusão de incidência e não uma isenção tributária.¹

O art. 1º do imposto das mais valias tinha a seguinte redacção:

Artigo 1.º O imposto de mais-valias incide sobre os ganhos realizados através dos actos que a seguir se enumeram:

1.º Transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41616, de 10 de Maio de 1958, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

2.º Transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, de elementos do activo immobilizado das empresas ou de bens ou valores por elas mantidos como reserva ou para fruição.

3.º Traspasse de locais ocupados por escritórios ou consultórios afectos ao exercício de profissões constantes da tabela anexa ao Código do Imposto Profissional.

¹ Neste sentido Cf. José Guilherme Xavier de Basto, IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág. 426 e Paula Rosado Pereira, 2ª edição, Almedina, 2019, pág. 224

4.º Incorporação de reservas no capital das sociedades anónimas, em comandita por acções, ou por quotas e emissão de acções, com reserva de preferência para os accionistas, ou, no caso de transformação de sociedades por quotas em sociedades anónimas, para os sócios da sociedade na sua forma anterior.

As mais valias decorrentes da alienação de ações não eram tributadas de acordo com o extinto imposto das mais valias (Decreto Lei 46373 de 09.06.1965). Este Imposto era menos abrangente do que a categoria G do CIRS.

O n.º 2 do art. 5º do D.L. 442-A/88 de 30.11 estatui o seguinte:

“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.”

Deste modo, resta-nos analisar se as ações alienadas (95.862.726) em 2018 devem, ou não, ser consideradas adquiridas antes de 1989. Em função desta conclusão verificaremos se as mais valias obtidas estão, ou não, incluídas no âmbito de incidência do imposto (IRS).

Alega a Requerida que o aumento de capital por incorporação de prestações suplementares, como ocorreu no caso em apreço, por ter ocorrido em 2013 faria com as ações se devessem considerar adquiridas nessa data por aplicação do art. 43º, n.º 6, al. a) do CIRS. Deste modo, defende a Requerida que a exclusão de incidência (art. 5º, n.º 1 do D.L. 442-A/88 de 30.11) não se aplicava por a aquisição ter sido posterior a 1989. Para sustentar esta interpretação é citado o Ac. do TCAN de 28.09.2017, proc. n.º 01264/09.0 BEVIS.

Importa começar por referir que o Ac. do TCAN tem subjacente uma situação de facto distinta ao caso em apreço uma vez que, nesse caso estão em causa aumentos de capital em dinheiro, e no caso agora em apreciação estão em causa aumentos de capital por incorporação de prestações suplementares. Perante a factualidade que foi dada por provada é manifesta a inaplicabilidade do entendimento jurisprudencial sufragado pelo TCAN.

A relação jurídica constitui-se com o facto tributário (art. 36º, n.º 1 da LGT). O facto gerador resulta da ocorrência do facto que consta na norma de incidência do tributo. Nos termos do art. 10º, n.º 1 do CIRS são mais valias (facto gerador) os ganhos “obtidos”. Os ganhos consideram-se obtidos aquando da alienação (art. 10º, n.º 1 e n.º 3 do CIRS). Assim, o facto gerador verifica-se aquando da alienação do ativo.

Há que distinguir o facto gerador da sua quantificação. As normas relativas ao facto tributário estão previstas no art. 5º do D.L. 442-A/88 de 30.11, art. 9º, n.º 1, al. a) e 10º, n.º 1, al. b) do CIRS). As normas relativas à quantificação deste facto tributário constam, entre outras, do art. 43º do CIRS.

Citando o Ac. do STA de 16.09.2015. proc. n.º Processo n.º 1504/14-50:

“(...) o facto tributário nasce e esgota-se no momento autónomo e completo da alienação e da realização das mais-valias, sendo, por isso, um facto tributário instantâneo e não um facto tributário complexo de formação sucessiva ao longo de um ano, pese embora o valor a considerar para a determinação da base tributável para efeitos de IRS seja o correspondente ao saldo anual apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano.”

No mesmo sentido o Ac. do STA de 16.09.2015, proc. n.º 01292/14:

”Por outras palavras, a norma que prevê a agregação necessária ao apuro do saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias em face de todos os actos de alienação ocorridos no ano, constitui uma norma sobre a determinação da base tributável para efeitos de IRS, isto é, uma norma sobre a determinação do rendimento colectável, e não uma norma sobre a incidência, como, de resto, ressalta da organização sistemática do Código do IRS, onde a referência a esse saldo se encontra inserida no capítulo que trata da determinação do rendimento colectável e não no capítulo que trata da incidência do imposto. (As normas de incidência real do IRS são as que constam dos artigos 1º a 12º do Código do IRS, reportadas a factos abstratos que podem ocorrer, em concreto, na esfera jurídica dos sujeitos passivos, tal como identificados nas normas de incidência pessoal contidas nos artigos 13º a 21º do mesmo Código.) E, como é óbvio, o facto tributário tem de ser localizado no tempo em face da respectiva norma de incidência, e não em face da norma de determinação do rendimento colectável.

Em suma, o saldo positivo que será tributado não se confunde com o facto tributário em si. Tal saldo tem relevo apenas para o acerto do rendimento colectável e determinação da obrigação de pagamento de imposto que emerge (ou não) para o sujeito passivo em sede de IRS, carecendo de relevo para a formação do facto tributário em si, já que este, como se viu, surge isolado no tempo, ocorrendo por mero efeito da obtenção do ganho no momento de cada acto de alienação dos bens mobiliários em questão.”

Face ao exposto, subsumindo ao caso em apreço, as ações alienadas provêm de uma quota detida ininterruptamente pelo Requerente desde 1977. A norma de exclusão de incidência (art. 5º do D.L. n.º 442-A/88 de 30.11) não faz qualquer ressalva sobre os factos não incluídos na exclusão da incidência, nomeadamente decorrente de aumento de capital por incorporação de prestações suplementares. Pelo que, aplicando o brocardo latino *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (“onde a lei não distingue, não deve o intérprete fazê-lo”), não devemos considerar que o aumento de capital por incorporação de prestações suplementares está fora da exclusão de incidência prevista na norma citada.

Reitera-se que o facto tributário não se confunde com a sua quantificação, não podendo esta alterar a natureza daquele.

Porquanto, por aplicação do disposto no art. 5º, n.º 1 do D.L. 442-A/88 de 30.11 afigura-se-nos que não existe fundamento para não considerar excluída de tributação a mais valia decorrente da alienação de ações, provinda de uma quota adquirida em 1977, em virtude de um aumento de capital ocorrido em 2013. Neste sentido cf. decisão proferida no proc. N.º 526/2020-T do CAAD.

Não obstante o atrás exarado, o qual por si só seria bastante para afastar a aplicação do art. 43º, n.º 6 al. a), do CIRS, estatui esta norma que a data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo, por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem.

Importa começar por referir que o facto tributário ocorre com a alienação das ações, os quais são incluídos na noção de valores mobiliários (art, 1º, n.º 1, al. a) do Código dos Valores Mobiliários).

Cabe então perscrutar a natureza das prestações suplementares e o respetivo regime legal e verificar se se deve considerar um aumento do capital social por incorporação das mesmas como sendo substitutivo dos anteriores valores mobiliários, ou não, à luz do previsto no art. 43º, n.º 6, al. a) do CIRS.

As prestações suplementares são prestações em dinheiro, sem juros, que a sociedade exige aos sócios quando os estatutos o permitem e quando determinado por deliberação social (art. 201º do CSC). Citando Sofia Gouveia Pereira, do ponto de vista financeiro, as prestações suplementares “(...) são equivalentes a um aumento de capital, dispensando-se uma série de formalidades legais que caracterizam este tipo de alteração do pacto social.”²

Trata-se de uma forma de financiamento da sociedade. As prestações suplementares podem ser exigidas aos sócios para reforçar os meios patrimoniais da sociedade ou para cobrir perdas³. As prestações suplementares só podem ter por objeto dinheiro porque têm por finalidade aumentar o capital próprio da sociedade⁴.

Nos termos do artigo 349.º, n.º 2 do CSC os capitais próprios correspondem “(...) ao somatório do capital realizado, deduzidas as ações próprias, com as reservas, os resultados transitados e ajustamentos de partes de capital em sociedades coligadas (...)”. O capital próprio equivale à situação líquida da sociedade, ou seja, ao património líquido societário formado exclusivamente por bens de que a sociedade beneficia com carácter de estabilidade e permanência, incluindo, nestes, os necessários a cobrir o capital social acrescido das reservas legais acumuladas.

A sociedade não pode exonerar os sócios da obrigação de efetuar as prestações suplementares porque o direito de as exigir é intransmissível (art. 212º, n.º 3 e n.º 4 do CSC). A posição jurídica do sócio prestador não pode ser transmitida sem a titularidade da participação social. As obrigações de prestações suplementares são elementos das participações sociais, mas não são diretamente incorporadas no capital social. O não cumprimento desta obrigação pode levar à perda parcial ou total da quota (art. 204º e 205º por remissão do art. 212º, n.º 1 do CSC).

² In As Prestações Suplementares no Direito Societário Português, Principia, 2004, pág. 243

³ Cf. Miguel Pupo Correia, Direito Comercial, Ediforum, 6ª Ed., 1999, Pág. 499

⁴ Neste sentido, MANUEL ANSELMO TORRES (setembro de 2011), "Prestações suplementares, seu regime comercial, contabilístico e tributário", em Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama (orgs.), Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume IV, 1.ª Edição, Coimbra Editora, pp. 906.

A devolução das prestações suplementares está dependente de uma deliberação da sociedade (art. 213º, n. º2 do CSC) e só podem ser restituídas aos sócios desde que a situação líquida não fique inferior à soma do capital e da reserva legal e o respetivo sócio já tenha liberado a sua quota (art. 213º, n. º1 do CSC). Esta limitação relacionada com a situação líquida da sociedade está relacionada com o princípio da intangibilidade do capital social (art. 32º do CSC). O regime jurídico aplicável às prestações suplementares acompanha o regime jurídico das componentes do capital social.

Deste modo, o montante que entre a título de prestações suplementares não constitui um direito de crédito dos sócios enquanto não for aprovada a restituição. Revelador de que não se trata de um direito de crédito *tout court* é o facto de se vedar a compensação (art. 212º, n. º2 do CSC) e não poder ser restituído em data posterior à declaração de insolvência da sociedade (art. 213º, n. º3 do CSC). Mais, tal como na distribuição de reservas de capitais próprios, a restituição de prestações suplementares está dependente da salvaguarda de capitais próprios (arts. 91º, n. º3 e 211º, n. º2 do CSC).

Trata-se de um valor que pertence à empresa cuja restituição depende de uma deliberação da mesma.

Assim, afigura-se-nos que as prestações suplementares pertencem à sociedade, até porque no caso em concreto, não foi deliberada a sua restituição e ao invés foi aprovado um aumento do capital social através da sua incorporação, sendo que é inerente à participação social (ações-valores mobiliários)⁵.

Tendo em conta o regime legal, as prestações suplementares aproximam-se mais do capital social da sociedade⁶.

No ponto de vista contabilístico os valores das prestações suplementares são registados na conta de capitais próprios (conta 53 outros instrumentos de capital próprio) - Portaria 1011/2009 de 09 de setembro nota de enquadramento à conta 53:

⁵ Neste sentido, MANUEL ANSELMO TORRES (setembro de 2011), "Prestações suplementares, seu regime comercial, contabilístico e tributário", em Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama (orgs.), Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume IV, 1.ª Edição, Coimbra Editora, pp. 908.

⁶ Neste sentido Cf. Sofia Gouveia Pereira, As Prestações Suplementares no Direito Societário Português, Principia, 2004, pág. 243

“Esta conta será utilizada para reconhecer as prestações suplementares ou quaisquer outros instrumentos financeiros (ou as suas componentes) que não se enquadrem na definição de passivo financeiro(...)”⁷. Do ponto de vista contabilístico estes valores são também capitais próprios da sociedade e não têm a natureza de passivo financeiro.

O aumento de capital por incorporação de prestações suplementares traduz-se contabilisticamente numa operação meramente nominal de transferência de quantias dentro da mesma classe de contas (classe 5) da conta 53 (outros instrumentos de capital próprio) para a conta de capital (51). Não existem novas entradas nos ativos da sociedade.

Tendo presente o regime legal das prestações suplementares e o regime contabilístico, concluímos que o aumento de capital por incorporação de reservas, efetuado em 2013, constitui uma mera alteração do valor nominal dos valores mobiliários detidos. Esta conclusão é reforçada pelo facto de aquando do aumento do capital social não terem sido criadas novas quotas e em consequência de o aumento ocorrer de um reforço das quotas existentes, conforme expressamente referido na escritura pública. Assim, mesmo por aplicação do disposto no art. 43º, n.º 6, al. a) do CIRS o facto tributário em apreciação estaria excluído de tributação.

Neste sentido veja-se o Ac. do STA de 07.03.2018, proc. N.º 0149/17:

*“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*

⁷ Já O Plano Oficial da Contabilidade (POC) previa a contabilização das prestações suplementares numa conta de capitais próprios da sociedade. Neste sentido Cf. MANUEL ANSELMO TORRES (setembro de 2011), "Prestações suplementares, seu regime comercial, contabilístico e tributário", em Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama (orgs.), Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume IV, 1.ª Edição, Coimbra Editora, pp. 913 e 914 e Rui Pinto Duarte, “Suprimentos, Prestações Acessórias e Prestações Suplementares – notas e questões” in Separata de Problemas do Direito das Sociedades, Instituto do Direito das Empresas e do Trabalho, Almedina, Coimbra, 2002, pág. 265

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.”

Em conclusão, não tendo a liquidação do IRS, em apreciação, tido em consideração o disposto no o art. 5º, n.º 1 do D.L. 442-A/88 de 30.11 é por isso ilegal.

Face à solução a que se chega, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios invocados.

ii) Juros Indemnizatórios

Nos termos do artigo 43º, n.º 1, da LGT "*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*".

Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no art. 43, nº1, da LGT, são os seguintes:

- 1-Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;
- 2-Que o erro seja imputável aos serviços;
- 3-Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- 4-Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(Cf. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, I Volume, Áreas Editora, 6ª. Edição, 2011, pág.530).

A anulação da liquidação do IRS objeto do pedido de pronúncia arbitral ficou a dever-se a uma incorreta aplicação da Lei. A incorreta aplicação da Lei conduz à conseqüente anulação do ato tributário que o tenha por base.

A incorreta aplicação da Lei enquadra-se no erro sobre os pressupostos de direito, que funciona como requisito do direito a juros indemnizatórios consagrado no examinado artº.43,

n.º1, da LGT. O erro é imputável aos serviços da AT, tendo originado um pagamento superior ao devido.

Nestes termos, deve considerar-se que se encontram reunidos os pressupostos de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios aos Requerentes, em virtude da anulação da liquidação, dado estarem reunidos todos os pressupostos previstos no art.º43, n.º1, da LGT.

Procede, pois, o pedido de juros indemnizatórios, que deverão ser contados, à taxa apurada, de harmonia com o disposto no artigo 43.º, n.º 4, da LGT, entre o dia 02.09.2020 – data do pagamento da liquidação - até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

V) DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IRS relativa a 2018 com o n.º 2020..., de 17 de julho de 2020 e em consequência anular aquela liquidação;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios desde 02.09.2020 até ao integral pagamento do montante de que deve ser reembolsado;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo face ao decaimento.

Fixa-se o valor do processo em €29.519,59 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a)*, do CPPT, aplicável por força da alínea *a)* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.530,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 07 de julho de 2021

O Árbitro

(André Festas da Silva)
