

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 536/2022-T

Tema: IRS – Mais-Valias Mobiliárias

SUMÁRIO

- I. O legislador, no artigo 43º nº 5 do CIRS, refere a contraparte, como o comprador ou adquirente dos valores mobiliários, e não à localização da entidade emitente ou da entidade transacionada. Nas situações em que não é possível identificar a contraparte, ou seja, o comprador, como é o caso das transações nas Bolsas de Mercados, o sujeito passivo não está obrigado a fornecer essa informação, necessariamente, porque não a possui, não sendo isso um fator de exclusão ou afastamento do regime das Mais-Valias, aplicando-se nesses casos a regra geral da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, e do n.º 1 artigo 43º do CIRS, sendo aceites como mais ou menos valias as realizações feitas nos mercados regulamentados ou não regulamentados da bolsa de valores.
- II. A interpretação declarativa do n.º 5 do artigo 43.º do Código do IRS, de acordo com a natureza das normas interpretadas e as regras especiais de interpretação aplicáveis, conduz à conclusão de que o n.º 5 do artigo 43.º não constitui base legal válida à eliminação das menos-valias obtidas pela Requerente, relativas às transmissões de valores mobiliários, cujas entidades emitentes se situem em regimes de tributação privilegiada, por tais entidades não constituírem a “*contraparte*” nas operações em causa, nem ter o legislador previsto a sua inclusão como entidades emitentes, na situação específica em análise, como incluiu noutras situações, para efeitos de aplicação da Lei fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: A..., residente na Rua ..., ..., ...-... Algés, contribuinte fiscal português número..., doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT.

O Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 12-09-2022, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, notificada a Autoridade Tributária em 12-09-2022.

O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, a Dra. Rita Guerra Alves, aceite por esta, nos termos legalmente previstos.

Em 02-11-2022, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 03-05-2021, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por despacho de 10-01-2023, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, e em sintonia com o previsto no artigo 113.º do CPPT, subsidiariamente aplicável, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, foi dispensada a apresentação de alegações.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

B – PEDIDO

1. O ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, 2021..., relativo ao ano de 2020, que fixou um imposto a pagar de € 8.329,36, e de Indeferimento do Recurso Hierárquico no processo n.º ...2022..., e em consequência a Demonstração da Liquidação n.º 2021... .

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, o seguinte:

3. O presente processo arbitral tem como tema principal a consideração das menos-valias realizadas pelo contribuinte para o apuramento do respetivo saldo a tributar na Categoria G, em sede de IRS, nos termos do artigo 43.º do Código do IRS.

4. Em especial, a aplicação do n.º 5 do artigo 43.º do Código do IRS, que determina que não relevam as perdas apuradas, quando a contraparte da operação de venda estiver sujeita a um regime fiscal a que se refere o n.º 1 ou n.º 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, comumente denominados de territórios offshore.
5. Utilizando erroneamente esta norma, a Autoridade Tributária desconsiderou as menos-valias auferidas pelo Requerente, tendo liquidado um montante de imposto muito superior ao legalmente devido.
6. Defende a Requerida, que sucede que, o n.º 5 do artigo 43.º do Código do IRS não tem aplicação ao caso concreto, uma vez que não é a contraparte na operação de compra e venda que é residente em território considerado offshore, mas sim o objeto dessa mesma compra e venda, ou seja, a entidade emitente.
7. Em 2020, o Requerente alienou diversos ativos mobiliários geradores de menos-valias através do Banco B... em Portugal, na qualidade de banco intermediário, sendo as transações efetuadas no Mercado Regulado do Reino Unido.
8. Tais ativos são referentes ao ISIN..., tendo as operações de compra e venda sido efetuadas através da plataforma Ebroker do Banco B... em Portugal. Conforme comprovativo do Banco B..., este código ISIN pode ser comprado no Mercado Regulado - Bolsa de Londres ou na Bolsa de Itália.
9. Sustenta que todos os movimentos de compra e venda, foram efetuadas em bolsa, mais concretamente na London Stock Exchange.
10. Neste sentido, ao solicitar a venda dos títulos no Banco B..., os mesmos são vendidos na mencionada Bolsa de Londres, que por se tratar de um Mercado Regulado, o Requerente na qualidade de vendedor não tem como aferir quem é a contraparte.
11. Sucede que, a Entidade Emitente dos referidos ativos mobiliários está situada em Jersey, território considerado offshore.
12. O Requerente apresentou no dia 19/07/2021, foi submetida a terceira declaração de IRS com opção de englobamento para os rendimentos da Categoria G, declaração essa à qual foi atribuído o n.º 2020-...-...-... .

-
- 13.** Esta declaração foi geradora da Liquidação n.º 2021..., com o valor a pagar de 8.329,36€.
- 14.** Alega o Requerente que AT desconsideram as menos-valias realizadas e o saldo negativo da Categoria G.
- 15.** No dia 03/08/2021, o Requerente apresentou reclamação no Portal da AT da nota de Liquidação n.º 2021..., por não concordar com o valor do rendimento global de 47.018,94€, do qual o valor 23.127,52€, não se percebia qual era a sua origem.
- 16.** Tendo sido notificado do indeferimento da reclamação com o n.º ...2021....
- 17.** No dia 30/08/2021, o Requerente recebeu um email da AT, a informar que no anexo G existem operações declaradas indicando a contraparte com o código 92 – Ilhas Virgens Britânicas.
- 18.** Alega, que neste momento, apercebeu-se que o contabilista tinha preenchido erroneamente a declaração de IRS ao inscrever como contraparte na operação de venda o código 92 – Ilhas Virgens Britânicas.
- 19.** Dado que todos os movimentos de compra e venda, foram efetuadas em bolsa, mais concretamente na London Stock Exchange foi entregue uma quarta declaração de IRS no dia 20/09/2021, à qual foi atribuído o n.º 2020-...-...-..., tendo sido declarado como contraparte o Reino Unido, utilizando o código do Reino Unido 826.
- 20.** Por força da quarta declaração de IRS entregue no dia 20/09/2021, à qual foi atribuído o n.º 2020-...-...-..., os Serviços da AT convolaram a mesma em Reclamação Graciosa com o n.º ...2021... .
- 21.** Por referência à quarta declaração que foi convolada em reclamação sem ser emitida qualquer liquidação, o Requerente foi, posteriormente, notificado do despacho de indeferimento da Reclamação com o processo n.º ...2021..., no qual os Serviços da AT continuaram surpreendentemente a desconsiderar indevidamente a menos-valia auferida, com base no pressuposto errado de que a contraparte (o adquirente) é residente em território considerado offshore.

22. De facto, não é a contraparte na operação de compra e venda que é residente em território considerado offshore, mas sim o objeto dessa mesma compra e venda, ou seja, a entidade emitente.

23. Neste sentido, deveria a AT ter considerado a menos-valia realizada no apuramento do saldo das mais-valias auferidas e aplicar o disposto no artigo 43.º do Código do IRS, o que surpreendentemente não aconteceu.

24. Defende o Requerente, que o Banco B..., na qualidade de instituição financeira intermediária, confirmou que as transações foram efetuadas no Mercado Regulado do Reino Unido, pese embora a Entidade Emitente e não a Contraparte, esteja situada em Jersey, e neste sentido, importa reiterar que o veículo da operação não se confunde com contraparte (comprador), que mais uma vez se refere não está situada em Jersey, e a entidade emitente não é a Contraparte.

25. Mais sustenta, que no âmbito do nº 5 do artigo 43º do Código do IRS, que os Serviços da AT pretendem utilizar, não se aplica ao presente caso, pois a operação foi efetuada em Mercado Regulado, não sendo identificável a contraparte, pelo que, excluem-se, assim, os potenciais ganhos da categoria G dado que o resultado da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição é negativo.

26. Conclui o Requerente, peticionando, a declaração de ilegalidade e anulação da Liquidação de IRS n.º 2019 ... no valor de 8.329,36 € (oito mil, trezentos e vinte e nove euros, e trinta e seis cêntimos) e do Recurso n.º ...2022..., bem como do reembolso de 7.969,57 € (sete mil, novecentos e sessenta e nove euros, e cinquenta e sete cêntimos), acrescido de juros compensatórios.

D - DA RESPOSTA DA REQUERIDA

27. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

28. Em causa nos presentes autos estão as mais-valias mobiliárias obtidas pelo Requerente em 2020 e a sua tributação em sede de IRS, mais concretamente a liquidação de IRS

resultante da declaração de substituição entregue pelo Requerente a 19/07/2021.

29. Aquela declaração de IRS foi substituída pelo Requerente sem que essa substituição originasse uma nova liquidação de IRS, originando antes a reclamação graciosa, da qual se extrai a seguinte apreciação que serviu de fundamento ao seu indeferimento:

6 – Consultada a liquidação em questão, constata-se que a mesma está de acordo com os elementos apresentados na declaração entregue pelo contribuinte, pelo que se encontra correcta e legalmente efectuada.

Assim, o valor de 23.127,52 € corresponde a rendimentos da categoria G (mais-valias) resultantes da alienação de valores mobiliários.

A saber: da totalidade das operações declaradas pelo sujeito passivo no quadro 9 do anexo G, resultaria uma menos-valia de 14.820,90 € (1.135.039,62 - 1.148.369,64 - 1.490,88); porém o n.º 5 do artigo 43.º do Código do IRS dispõe que não concorrem para o apuramento do saldo de mais-valias as perdas apuradas quando a contraparte da operação estiver sujeita a um regime fiscal a que se referem o n.º 1 ou 5 do artigo 63º-D da Lei Geral Tributária; ora, o sujeito passivo declarou seis operações que originaram perdas indicando que a contraparte estava domiciliada ou sediada nas Ilhas Virgens Britânicas (código 92); as perdas dessas seis operações totalizaram o valor de 37.948,42 €; não considerando essas perdas, conforme determina o n.º 5 do artigo 43.º, das restantes operações declaradas pelo sujeito passivo no quadro 9 do anexo G resulta o apuramento de um saldo positivo de mais-valias de 23.127,52 €.

7 – Não apresenta o reclamante qualquer fundamento ou prova de que a liquidação não se encontra correcta, pelo que se nos afigura que não lhe assiste razão, uma vez que a liquidação em crise se encontra, como já mencionado, correcta e legalmente efectuada.

30. Por sua vez, quanto à apreciação da situação ora controvertida, sustenta a Requerida que se mantém o entendimento já anteriormente explanado em sede de recurso hierárquico, salientando o seguinte do respetivo projeto de decisão:

Na Declaração Modelo 3 de IRS (...-2020-...-...) que deu origem à liquidação reclamada, o recorrente declarou no Quadro 9 do Anexo G uma menos-valia de € 14.820,90, com o valor de realização total de € 1.135.039,62, o valor de aquisição total de € 1.148.369,64 e despesas e encargos de € 1.490,88.

O recorrente declarou aí seis operações que originaram perdas e indicando que a contraparte estava domiciliada ou sediada nas Ilhas Virgens Britânicas (código 92), e de acordo com o artigo 43º nº 5 do CIRS, que dispõe que essas perdas não concorrem

para o apuramento do saldo das mais-valias quando a contraparte da operação estiver sujeita a um regime fiscal a que se referem o n.º 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária (LGT), pelo que essas seis operações não concorrem para as mais-valias, dado que as Ilhas Virgens Britânicas fazem parte da lista dos países, territórios ou regiões com regime fiscal claramente mais favorável.

Em 20-09-2021 o recorrente apresentou uma Declaração Modelo 3 de substituição n.º ...2020-...-..., em que corrigiu as seis operações em questão, corrigindo o código do país da contraparte de 092 – Ilhas Virgens Britânicas para 826 – Reino Unido, mas como não estavam reunidas as condições para a liquidação ser validada, foi a declaração convolada em reclamação graciosa, cujo despacho de indeferimento foi recorrido.

O recorrente, em sede do recurso hierárquico, juntou novamente um mail do Banco B... que informa que o país da entidade emitente é a Ilha de Jersey, que é uma dependência da Coroa do Reino Unido, pelo que o mercado é o Reino Unido.

Juntou também várias movimentações da sua carteira de títulos, no entanto nenhum destes documentos faz referência ao domicílio/sede do adquirente dos valores mobiliários, ou seja, ao país da contraparte, que é aquilo que o recorrente pretende alterar, dizendo apenas que as operações foram efetuadas no “LONDON STOCK EXCHANGE”.

Pelo referido anteriormente, dado que não é possível comprovar o país da contraparte das operações em causa, e segundo o art.º 74.º n.º1 da LGT, o recorrente terá de fazer prova do que alega, pelo que somos de parecer pelo indeferimento do recurso hierárquico.

- 31.** Defende que está em causa nos presentes autos a substituição pelo Requerente de uma declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, referente a 2020, com a alteração, efetuada no respetivo anexo G, dos códigos referentes aos países contratantes, para efeitos do n.º 5 do art. 43.º do CIRS.
- 32.** Entende que a substituição de uma declaração fora dos prazos legais para a sua

entrega, como vem a ser o caso dos presentes autos, carece de prova dos elementos alterados sob pena de as alterações declaradas não poderem ser aceites e a AT não poder anular a liquidação de IRS já efetuada, conforme pretende o Requerente, substituindo-a por outra liquidação mais favorável ao sujeito passivo.

33. Que, no caso dos autos, e de acordo com o regime legal vigente, cabe ao Requerente a prova daquilo que alega, ou seja, de que as mais-valias mobiliárias beneficiam do disposto no nº 5 do art. 43º do CIRS.

34. O Requerente não logra comprovar que a contraparte na operação de compra e venda controvertida não é residente em território considerado offshore, contrariamente ao indicado na declaração de IRS de substituição da sua iniciativa.

35. Não fazendo essa prova, conforme é legalmente exigível, não pode o Requerente beneficiar das perdas declaradas quanto às transações mobiliárias controvertidas, conforme ónus probatório que sobre ele impende por força do disposto no nº 1 do art. 74º da LGT uma vez que é o Requerente quem altera os códigos dos países que inicialmente declarou no seu anexo G e é o Requerente quem pretende refletir as perdas declaradas no apuramento dos rendimentos qualificados como mais-valias, e tendo o Requerente declarado que a contraparte da operação tinha a sua sede em offshore, é ao Requerente que cabe comprovar que se tratou de um erro, demonstrando aquilo que alega para efeitos do apuramento da mais-valia pretendida.

36. Termina a Requerida sustentando que deve o pedido ser indeferido por falta de prova e de sustentação legal.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

37. Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar a matéria de facto relevante, baseada nos factos que não mereceram impugnação e na prova documental constante dos autos.

-
- 38.** Em 2020, o Requerente alienou diversos ativos mobiliários geradores de menos-valias através do Banco B... em Portugal, na qualidade de banco intermediário, sendo as transações efetuadas no Mercado Regulado do Reino Unido.
- 39.** Tais ativos são referentes ao ISIN ..., tendo as operações de compra e venda sido efetuadas através da plataforma Ebroker do Banco B... em Portugal (cf. doc. n.º 4 do PPA)
- 40.** Conforme comprovativo do Banco B..., este código ISIN pode ser comprado no Mercado Regulado - Bolsa de Londres ou na Bolsa de Itália (cfr. doc. n.º 5 do PPA).
- 41.** Todos os movimentos de compra e venda, foram efetuados e negociados em bolsa, respetivamente na London Stock Exchange (cfr. doc. n.º 6 do PPA).
- 42.** A compra e venda dos valores mobiliários foi realizado num Mercado Regulado, o Requerente na qualidade de vendedor não tem como aferir quem é a contraparte, (cfr. doc. n.º 6 do PPA).
- 43.** A Entidade Emitente dos referidos ativos mobiliários está situada em Jersey, (cfr. doc. n.º 6 do PPA).
- 44.** O Requerente entregou no dia 21/06/2021, a declaração de IRS com o n.º 2020-...-..., (cfr. doc. n.º 7 do PPA).
- 45.** Esta (primeira) declaração gerou a Liquidação n.º 2021..., com montante a pagar de 15.718,86€ (cf. Doc. 8 do PPA).
- 46.** O Requerente procedeu à substituição da Declaração de IRS, tendo entregue uma segunda declaração no dia 06/07/2021 com a entrega de nova declaração a que foi atribuído o n.º 2020-...-...-... e gerou a Liquidação n.º 2021..., com o montante a pagar de 7.758.29€ (cfr. doc. n.º 9 da PPA).
- 47.** No dia 19/07/2021, foi submetida a terceira declaração de IRS com opção de englobamento para os rendimentos da Categoria G, declaração essa à qual foi atribuído o n.º 2020-...-...-... e foi geradora da Liquidação n.º 2021 ..., com o valor a pagar de 8.329,36€ (cfr. doc. n.º 2 e 10 da PPA).

- 48.** No dia 03/08/2021, foi apresentada reclamação no Portal da AT da nota de Liquidação n.º 2021..., por não concordar com o valor do rendimento global de 47.018,94. (cfr. Doc 11 da PPA).
- 49.** O Requerente foi notificado do indeferimento da reclamação com o n.º 2021... (cfr. doc. n.º 12 da PPA)
- 50.** No dia 30/08/2021, o Requerente recebeu um email da AT, a informar que no anexo G existem operações declaradas indicando a contraparte com o código 92 – Ilhas Virgens Britânicas (informação do banco). (cfr. doc. n.º 13 da PPA).
- 51.** O Requerente procedeu a entrega de uma quarta declaração de IRS no dia 20/09/2021, à qual foi atribuído o n.º 2020-...-... -..., tendo sido declarado como contraparte o Reino Unido, utilizando o código do Reino Unido 826, à qual foi atribuído o n.º 2020-...-...-..., os Serviços da AT convolaram a mesma em Reclamação Graciosa com o n.º ...2021..., (cfr. Doc 14 e 15 da PPA),
- 52.** O Requerente foi notificado do despacho de indeferimento da Reclamação com o processo n.º ...2021... . (cfr. Doc 19 da PPA)
- 53.** O Requerente apresentou recurso hierárquico ao qual foi atribuído o n.º ...2022..., com decisão de indeferimento e notificado ao Requerente em 23/06/2022 (doc. 1 e 20 do PPA).

F- FACTOS NÃO PROVADOS

- 54.** Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G - QUESTÕES DECIDENDAS

- 55.** Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentada, constituem questões centrais a dirimir:
- i. A declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, n.º 2021..., relativo ao ano de 2020, que fixou um imposto a pagar de € 8.329,36.

- ii. Condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

H - MATÉRIA DE DIREITO

56. A questão decidenda, perante a factualidade dada como provada e as normas legais em vigor à data dos factos, consiste em determinar, para efeitos do regime das mais valias previstas nos artigos 10.º e 43.º do CIRS, o que incorpora o conceito de contraparte nos contratos de compra e venda de ativos mobiliários nos mercados regulamentados (Mercado de Bolsas).

57. Em suma, o Requerente alegou, que pese embora possa ter existido um erro no preenchimento da sua declaração de rendimentos, a compra e venda dos valores mobiliários foi realizada na London Stock Exchange, um Mercado Regulado, e que não tem forma de determinar o adquirente ou a contraparte, sendo que a entidade emitente dos referidos ativos mobiliários está situada em Jersey.

58. A Requerida, contra-alegou, que o Requerente declarou no Quadro 9 do Anexo G uma menos-valia e indicando que a contraparte estava domiciliada ou sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, e de acordo com o artigo 43º nº 5 do CIRS, que dispõe que essas perdas não concorrem para o apuramento do saldo das mais-valias quando a contraparte da operação estiver sujeita a um regime fiscal a que se referem o nº 1 ou 5 do artigo 63º-D da Lei Geral Tributária (LGT), pelo que essas seis operações não concorrem para as mais-valias, dado que as Ilhas Virgens Britânicas fazem parte da lista dos países, territórios ou regiões com regime fiscal claramente mais favorável.

59. Enfrentando a questão, vejamos o que dispõe a lei sobre esta matéria, designadamente o disposto no artigo 10.º n.º 1 alínea b), que se passa a transcrever:

1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

(...) b) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários

60. Bem como o disposto no artigo 43º nº 1 e 5 do CIRS:

1 - O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.

(...)

5 - Para apuramento do saldo positivo ou negativo referido no n.º 1, respeitante às operações efetuadas por residentes previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, não relevam as perdas apuradas quando a contraparte da operação estiver sujeita a um regime fiscal a que se referem o n.º 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária.

61. Ora, resulta do n.º 5 do artigo 43.º, a determinação de contraparte apenas quanto a apuramento de perdas, entendendo assim necessariamente como contraparte, o comprador dos valores mobiliários do sujeito passivo, quando estamos perante um contrato de compra e venda, como é o presente caso.

62. Sobre a interpretação declarativa do n.º 5 do artigo 43.º do CIRS, designadamente não constituir base legal válida à eliminação das menos-valias obtidas pela Requerente, por tais entidades não constituírem a “contraparte” nas operações em causa, nem ter o legislador previsto a sua inclusão como entidades emitentes, existe pronúncia na jurisprudência, relevamos o Acórdão arbitral de 19-12-2022 no processo 269/2022-T, relevando para o que aqui interessa a seguinte parte que se extrai do respetivo Acórdão:

“A interpretação declarativa do n.º 5 do artigo 43.º do Código do IRS, de acordo com a natureza das normas interpretadas e as regras especiais de interpretação aplicáveis, conduz à conclusão de que o n.º 5 do artigo 43.º do Código não constitui base legal válida à eliminação das menos-valias obtidas pela Requerente, relativas às transmissões de ações, cujas entidades emitentes se situem em regimes de tributação privilegiada, por tais entidades não constituírem a “contraparte” nas operações em causa, nem ter o legislador previsto a sua inclusão como entidades emitentes, na situação específica em análise, como incluiu noutras situações, para efeitos de aplicação da Lei fiscal.”.

63. Na verdade, o legislador foi claro na elaboração da norma anti abuso, bem como sobre a composição do conceito de “contraparte”, porquanto o legislador faz referência expressa à “contraparte”, e não à localização da entidade emitente ou à entidade transacionada, assim como a realização das menos valias resulta da transação com o adquirente e não com a entidade emitente.

64. Nestes termos, não está a Entidade Emitente abrangida pela exclusão do artigo 43º nº 5 do CIRS, pelo que a sua localização para os devidos efeitos não constitui motivo de exclusão das menos-valias.

65. Continuando a nossa análise, nas situações em que não é possível determinar o comprador, ou seja, a “contraparte”, como é o caso das transações realizadas nos mercados regulamentados ou não regulamentados da bolsa de valores, e não tendo o legislador previsto uma regra específica para estas situações, deve aplicar-se a regra geral estipulada no artigo 10.º n.º 1 alínea b) e n.º 1 do artigo 43.º do CIRS.

66. Com efeito, não se conhecendo a “contraparte”, aplicar-se-á o princípio da realização previsto no n.º 1 do artigo 43.º do CIRS, porquanto não é relevante a origem ou fonte das mais ou menos valias, sendo considerado como mais ou menos valias todas aquelas que são realizadas no ano.

67. Atenta a factualidade descrita, tratando-se de compra e venda realizada numa Bolsa de Valores, um mercado Regulamentado, em que não é possível determinar quem é a “contraparte” da operação, bem como não ter a Requerente controlo sobre quem é o comprador, ou seja, a “contraparte”, veja-se a decisão proferida no CAAD, proc. Nº 269/2022-T:

“(…) as acções foram todas transaccionadas em mercado aberto (bolsa de valores), que é objecto de regulamentação e supervisão, sendo o valor da cotação das acções formado pelo próprio funcionamento do mercado, sem intervenção da própria Requerente ou de outro interveniente interposto entre o emitente e o adquirente para o efeito, sendo as sociedades cujas acções são transaccionadas sujeitas a um conjunto de imposições de forma a assegurar o regular funcionamento da bolsa de valores.

Parece, por isso, que também do ponto de vista teológico não existe abuso que cumpra combater por via da aplicação da norma.

Conclui-se, assim, que tanto a interpretação declarativa do n.º 5 do artigo 43.º do Código do IRS, como a sua interpretação teológica tem como limite a função negativa da letra da Lei, que não comporta entre as entidades abrangidas as entidades emittentes de acções.”

68. Ora, nos presentes autos, o Requerente, preencheu erradamente a sua declaração de rendimentos, identificou como localização da contraparte a localização da entidade emitente, e posteriormente solicitou junto da AT essa correção, juntou documentação para demonstrar qual a operação realizada e o seu desconhecimento da localização da contraparte, cumprindo dessa forma com ónus da prova que lhe cabe.

69. Com efeito as normas que pautam o ónus da prova na relação jurídico fiscal do contribuinte, resulta do disposto no artigo 74.º n.º 1 da LGT: "*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*", em consonância com o disposto no artigo 342.º n.º 1 do CC, "*aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.*".

70. O afastamento da presunção ocorre quando: "*as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões* (artigo 75.º n.º 2 alínea a) e *quando o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária* (artigo 75.º n.º 2 alínea b).

71. Acresce que sobre a questão do ónus da prova, existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide Processo Arbitral nº 236/1014-T de 4 de Maio de 2015, e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11.).

72. Ora como se vem dizendo, compete ao Requerente o ónus da prova das operações que geraram a mais valias, contudo, esse ónus da prova não significa necessariamente que

incumbe ao sujeito passivo demonstrar quem foi a contraparte na transação, nas operações realizadas na Bolsa de Valores.

73. Continuando a nossa análise, nas situações em que não é possível identificar a contraparte, ou seja, o comprador, como é o caso das transações nas Bolsas de Mercados, o sujeito passivo não está obrigado a fornecer essa informação, necessariamente, porque não a possui, não sendo isso um fator de exclusão ou afastamento do regime das Mais-Valias, aplicando-se nesses casos a regra geral da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, e do n.º 1 artigo 43º do CIRS, sendo aceites como mais ou menos valias as realizações feitas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores.

74. O Requerente, apresentou prova suficiente para demonstrar que as transações foram realizadas na Bolsa de Valores, um “mercado Regulamentado” e que não é possível determinar quem é a contraparte da operação.

75. No caso em apreço, e conforme o anteriormente exposto, conclui-se pela ilegalidade da aplicação da exclusão do artigo 43º nº 5 do CIRS, o que determina a ilegalidade da liquidação ora impugnada, e como procedente o pedido de pronúncia arbitral.

I - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

76. O Requerente pede, ainda, que a Requerida seja condenada a restituir-lhe o imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, fixados nos termos do artigo 43.º da LGT.

77. Este preceito, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, refere “*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.*”

78. Considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, segundo jurisprudência uniforme do STA, sempre que se verificar a procedência da reclamação

graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação (no mesmo sentido, a decisão no processo arbitral n.º 218/2013-T).

79. Deste modo, reconhece-se o direito do Requerente a juros indemnizatórios à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT; artigo 61.º, n.ºs 2 a 5 do CPPT; artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, desde a data do pagamento indevido do imposto e juros compensatórios (20-12-2016) até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

J - DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado pelo Requerente de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2019..., relativo ao ano de 2016, que fixou um imposto a pagar de €8.329,36.
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios contados, à taxa legal em vigor, sobre a quantia indevidamente paga, desde a data do pagamento até efetivo e integral pagamento, tudo conforme o disposto n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT

L. VALOR DO PROCESSO E CUSTAS

Fixa-se o valor do processo em € 8.329,36 (oito mil trezentos e vinte e nove euros e trinta e seis cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 918,00€ (novecentos e dezoito euros), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, n.º 1, al. a) do art.º 5.º do RCPT, n.º 1, al. a) do 97.º-A, do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 08 de fevereiro de 2023.

A Árbitra

Rita Guerra Alves