

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 171/2024-T

Tema: IRC. Mais e menos-valias. Liquidação e partilha de sociedade. Participation exemption.

SUMÁRIO:

I – Resulta do Código das Sociedades Comerciais que o capital social de uma sociedade por quotas é, por natureza, cindível, podendo repartir-se pela titularidade de vários sócios e por estes adquirido em momentos diferenciados, sendo cada parte autónoma relativamente às demais, designadamente para determinação do valor a atribuir a cada sócio aquando da partilha.

II – Embora a Requerente detivesse 100% da sociedade extinta, tendo adquirido três parcelas do respetivo capital social por valores distintos e em diversos momentos, tal não pode significar perda da autonomia de cada uma das parcelas adquiridas, inclusivamente para o apuramento, relativamente a cada uma delas, de uma mais ou de uma menos-valia, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2, do artigo 81.º, do Código do IRC.

III – O “apuramento global” da mais-valia, nada mais é do que o apuramento de um saldo entre as mais-valias e a menos-valia apuradas em resultado da partilha da sociedade detida pela Requerente, por referência às diversas tranches do capital social adquirido, o que não tem qualquer amparo nem na letra nem no espírito das normas do Código do IRC aplicáveis à situação em apreço.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., **SGPS**, **SA**, com o NIPC ... e sede em...– ...-... ... (doravante designada por Requerente), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a

Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD em 9 de fevereiro de 2024 e notificado à AT em 15 de fevereiro de 2024 e, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., apresentada contra a liquidação adicional de IRC do exercício de 2019 com o n.º 2023..., demonstração de acerto de contas n.º 2023... e demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., de que resultou o valor a pagar de € 18 256,81, até 27 de fevereiro de 2023, bem como a anulação parcial da mesma liquidação de IRC, a cujo pagamento procedeu.

A Requerente pede igualmente a restituição do indevido, acrescido de juros indemnizatórios, bem como a condenação da Requerida no pagamento das custas processuais.

B. Fundamentação do pedido:

A Requerente sustenta o pedido nos factos e razões que, sucintamente, se enunciam:

- a. A Requerente é a sociedade dominante de um Grupo fiscal enquadrado, para efeitos de IRC, no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS);
- b. A liquidação adicional de IRC do exercício de 2019 ora impugnada, resultou das correções ao seu resultado tributável individual, com reflexos no resultado tributável do Grupo, efetuadas no âmbito de uma ação de inspeção externa e decorrentes da não aceitação da menos-valia, da quantia de € 78 744,65, apurada na liquidação de uma sociedade sua participada, a B..., Ld.^a, na qual a Requerente detinha uma participação

- de 100%, somatório das participações adquiridas em três momentos distintos: (i) em 23 de janeiro de 2001 (94,89%), (ii) em 31 de maio de 2005 (2,60%) e (iii) em 4 de novembro de 2005 (2,51%);
- c. Aquando da liquidação da B..., em 2019, a Requerente englobou o resultado da partilha abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e corrigido nos termos do artigo 81.º, n.º 2, alínea b), do Código do IRC, tendo apurado para as participações sociais adquiridas em primeiro e em segundo lugares uma mais-valia de € 2 753 997,09 e de € 75 541,80, respetivamente, e para a participação adquirida em último, uma menos-valia de - € 78 744,65;
- d. A Requerente aplicou o regime de *participation exemption* às mais-valias apuradas, não concorrendo estas para a determinação do lucro tributável, nos termos do artigo 51.º-C, aplicável ex vi do artigo 81.º, n.º 3, ambos do Código do IRC;
- e. Tendo em conta o disposto no artigo 81.º, n.º 2, alínea b) do Código do IRC, a Requerente atribuiu relevância à menos-valia referente à participação social adquirida em último que, para além de cumprir todos os requisitos legais, havia sido adquirida há mais de quatro anos;
- f. No entanto, alega a AT que a ponderação das mais e menos-valias apuradas se encontra incorreta, por considerar que a Requerente não deveria ter procedido ao seu apuramento individualizado, antes devendo ter apurado apenas uma mais-valia no montante de € 2 742 179,70, relativa a todas as participações detidas na sociedade liquidada, que não seria relevante para efeitos fiscais, por beneficiar de *participation exemption*, nos termos do artigo 51.º-C, do Código do IRC;
- g. Em consequência, foi efetuada uma correção de € 78 744,65, a acrescer ao resultado tributável da Requerente para o exercício de 2019, com reflexos no resultado fiscal do Grupo;
- h. Não pode a Requerente concordar com a correção efetuada, pois o resultado a que se refere o n.º 1 do artigo 81.º, do Código do IRC tanto pode determinar o apuramento de uma mais-valia, como de uma menos-valia, consoante o valor atribuído na partilha e o valor de aquisição de cada uma das participações sociais, como decorre do n.º 2 do mesmo artigo;

- i. Deste modo, a exclusão de tributação de uma mais-valia ou a dedução de uma menos-valia depende da verificação de um conjunto de critérios, entre os quais o período de detenção de cada uma das partes sociais, não podendo ser apurada globalmente como pretende a AT;
- j. Outra conclusão levaria à violação dos princípios da tributação pelo rendimento real e da igualdade tributária, decorrentes do princípio da capacidade contributiva;
- k. A consideração das mais e menos-valias apuradas no âmbito do resultado de liquidação efetuada pela AT, como se de uma única mais ou menos-valia se tratasse, sem qualquer correspondência na letra da lei, levaria a que os ganhos e perdas efetivamente obtidos ou incorridos pelo sujeito passivo em cada parcela de aquisição da participação social fossem ignorados do ponto de vista fiscal;
- l. Tal teoria levaria ao absurdo de situações em que as perdas que, em regra, não poderiam ser aceites para efeitos fiscais, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 81.º, do Código do IRC, passassem a ser consideradas na determinação do lucro tributável dos sócios ou, por outro lado, perdas que poderiam ser dedutíveis, por respeitarem os requisitos legais, deixassem de o ser;
- m. Por outro lado, no caso de a sociedade ser detida por vários sócios, no momento da sua liquidação, a AT deveria atender, naturalmente, às mais e menos-valias apuradas por cada sócio, tendo em conta o valor de aquisição da sua participação e o respetivo resultado da partilha, e não ao valor global apurado por todos os sócios no seu conjunto;
- n. Embora no caso da Requerente a perda controvertida tenha sido obtida em simultâneo com os ganhos resultantes das participações adquiridas em primeiro e em segundo lugares, não pode o regime constante do artigo 81.º, do Código do IRC, deixar de atender à existência de participações por si adquiridas em momentos distintos e em contextos completamente díspares, e nesse sentido, desconsiderar uma perda efetiva e real por si apurada;
- o. Assim, o tratamento fiscal preconizado pela AT em relação à menos-valia apurada pela Requerente revela-se totalmente penalizador, uma vez que vê uma menos-valia obtida a não ter qualquer relevância fiscal, situação divergente da que aconteceria se a B...

fosse detida por qualquer outro sócio, resultando numa clara violação do princípio da igualdade.

Termina a Requerente por peticionar a anulação parcial da liquidação de IRC do exercício de 2019, de modo a manter no ordenamento jurídico a dedução de € 78 744,65 por si efetuada por referência à menos-valia apurada em resultado da liquidação da B..., sendo-lhe consequentemente reembolsado o montante do imposto e juros pagos, no valor de € 18 256,81, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da Lei Geral Tributária.

C. Da resposta Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, através do despacho arbitral de 19 de abril de 2024, a AT requereu, em 22 de maio de 2024, a prorrogação do prazo de resposta, pelo prazo de 15 dias, por não lhe ter sido possível obter o processo administrativo instrutor em tempo útil.

Deferido o pedido de prorrogação do prazo pelo despacho arbitral de 23 de maio de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta e fez juntar o processo administrativo, em 3 de junho de 2024, defendendo a manutenção na ordem jurídica da liquidação impugnada, assim como do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., por entender que os mesmos consubstanciam uma correta aplicação do direito aos factos.

A Requerida fundamenta a sua resposta nos argumentos constantes da informação n.º 169 – AIR3/2022 da UGC – Divisão da Justiça Tributária, que suportou a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, para onde remete, acrescentando quanto, sucintamente, se enuncia:

- a. A Requerente é a sociedade dominante de um Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto no artigo 69.º e seguintes do Código do IRC (CIRC), sendo o respetivo perímetro constituído, no exercício de 2019, por mais outras seis sociedades dominadas;

-
- b. Na Declaração de Rendimentos Modelo 22, entregue pela Requerente enquanto sociedade dominante do Grupo, em 31 de julho de 2020, foi declarado um lucro tributável de € 75 028 562,68;
 - c. A Autoridade Tributária, em sede de inspeção externa, apurou correções ao resultado fiscal da Requerente, enquanto sociedade individual, no montante de € 79 243,45, que foi acrescido ao resultado fiscal apurado pelo Grupo, resultando num imposto adicional a pagar de € 16 641,11 (acrescido de juros de mora no valor de € 14,51 e de juros compensatórios no valor de € 1 601,19);
 - d. Na origem desta correção está o apuramento de mais e menos-valias decorrentes da liquidação de duas sociedades detidas pela Requerente, designadamente a sociedade C..., S.A. e a sociedade B..., Lda.;
 - e. Relativamente à sociedade B..., entendeu a Administração Tributária, de acordo com o RIT, que se apurou uma mais-valia no montante de € 2 742 179, 69, a que se aplica o disposto no n.º 3 do artigo 81.º, do Código do IRC, pelo que deve ser corrigida a dedução do campo 769, do quadro 07 da DRM22, no montante de € 78 744,65, correspondente ao valor que o sujeito passivo considerou como menos-valia e ao qual deu indevidamente relevância fiscal;
 - f. Inconformada com a correção, no que respeita ao segmento decorrente da liquidação da sociedade B..., no montante de € 78 744,65, a Requerente apresentou a Reclamação Graciosa n.º ...2023..., cuja decisão final de indeferimento foi proferida em 07 de novembro de 2023;
 - g. Resulta do teor do PPA que a Requerente vem aduzir a mesma argumentação já invocada em sede de procedimento inspetivo e de RG, a qual foi devidamente analisada e contraditada pelos serviços da AT, constando da decisão de indeferimento aqui em causa os fundamentos legais que determinam a total improcedência da pretensão de anulação dos atos tributários controvertidos;
 - h. Deverão considerar-se impugnados os fatos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a presente defesa, considerada no seu conjunto, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 574.º do CPC, ex vi alíneas a) e e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, pois em momento algum a Requerente prova o que cauciona no seu

pedido de pronúncia arbitral, sendo certo que o princípio do ónus da prova consubstancia-se no princípio de que quem alega um determinado facto constitutivo de um direito, tem a necessidade de prová-lo. (cf. art.º 342.º do CC e n.º 1 do art.º 74.º da LGT);

- i. A referida correção resultou do facto de a Requerente, na qualidade de única sócia da B..., ter deliberado dissolver esta sociedade, procedendo à sua liquidação imediata;
- j. Porém, atendendo ao facto de as participações terem sido adquiridas em três momentos diferentes: i) 23.01.2001; ii) 31.05.2005 e iii) a 4.11.2005), a Requerente apurou duas mais-valias, relativas às tranches adquiridas em 2001 e maio de 2005 e uma menos-valia relativa ao momento de aquisição da última tranche, ocorrida em novembro de 2005, à qual, indevidamente, deu relevância fiscal, enquadrando-a nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 e n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRC;
- k. Efetivamente, o n.º 1 do artigo 81.º, do Código do IRC determina que: *“É englobado para efeitos de tributação dos sócios, no período de tributação em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio”*;
- l. Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 81.º do Código do IRC, no englobamento, para efeitos de tributação da diferença referida no n.º 1, considera-se uma mais-valia, quando essa diferença é positiva e uma menos-valia sempre que essa diferença for negativa;
- m. À mais-valia, de acordo com o n.º 3 do artigo 81.º do CIRC, aplica-se o mecanismo previsto no n.º 1 do artigo 51.º-C, desde que verificados os requisitos aí elencados;
- n. Neste caso concreto, e conforme decorre da letra da lei, com a liquidação da participada B..., foi apurada uma diferença positiva entre o valor que foi atribuído à sócia em resultado da partilha, (no caso foi-lhe atribuído um valor de € 5 402 477,85) e o valor de aquisição das partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio (ou seja, o valor de aquisição de todas as participações detidas por este sócio que totaliza € 2 660 298,16), ou seja, o valor apurado em resultado da liquidação, resultou numa mais-valia, no montante de € 2 742 179,69, à qual se deve aplicar o disposto no

- n.º 3 do artigo 81.º do Código do IRC por se verificarem os requisitos previstos no artigo 51.º-C do mesmo código;
- o. Ademais, importa ainda salientar que é o próprio artigo 81.º do CIRC que sugere valores globais dado que prevê que seja apurada uma mais ou menos-valia em resultado da partilha (em termos globais) e não em resultado de cada etapa aquisitiva da participação total;
- p. Ora a Requerente, em resultado da liquidação da participada B..., reconheceu um ganho, no montante de € 2 742 179,69 (diferença entre o valor que lhe foi atribuído em resultado da partilha de € 5 402 477,85 e o valor de aquisição das participações sociais de € 2 660 298,16), na conta “7854000000-ORG\RG Subs, Assoc e EC\Liquidações” e procedeu a um ajustamento no Quadro 07 da declaração de rendimentos do período de 2019, deduzindo no campo 767 esse montante, anulando assim as mais-valias contabilísticas relevadas na contabilidade;
- q. Em suma, em resultado do apuramento efetuado pela Requerente para efeitos fiscais, tendo esta repartido o resultado da Partilha pelas três tranches proporcionalmente à participação, em clara violação da letra da lei, tendo apurado e deduzido ao lucro tributável através da dedução no campo 769 do quadro 7 da Declaração modelo 22, uma menos-valia, relativa à participação adquirida em novembro de 2005, do montante de € 78 744,65 enquadrando-a em termos fiscais, indevidamente, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 e n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRC, não se deverá relevar para efeitos fiscais este valor considerado pelo sujeito passivo como menos-valia, porquanto a determinação do resultado da partilha é efetuado em termos globais;
- r. Pelo que a correção efetuada pela Inspeção Tributária, ao acrescer aquela importância para efeitos de apuramento do resultado tributável do período de 2019, deve ser mantida no ordenamento jurídico;
- s. De tudo quanto supra se expôs resulta claro que o ato de liquidação é válido, pelo que, não ocorreu, in casu, qualquer erro imputável aos serviços de determine o pagamento de juros indemnizatórios.

*

Pelo Despacho Arbitral de 3 de junho de 2024, não tendo sido invocadas exceções nem requerida a produção de prova adicional, nem havendo necessidade de correção das peças processuais, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, tendo as Partes sido convidadas, nos termos do n.º 1 do artigo 120.º, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a produzirem alegações escritas no prazo simultâneo de dez dias.

Mais se indicou que a decisão arbitral seria proferida dentro do prazo estabelecido pelo artigo 21.º, n.º 1, do RJAT, notificando-se a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

A Requerente não apresentou alegações escritas.

A Requerida apresentou as suas alegações escritas em 18 de junho de 2024, nas quais reiterou os argumentos aduzidos em sede de resposta, para ela remetendo.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 19 de abril de 2024, 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;

2. 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 do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

3. O processo não padece de vícios que o invalidem.

4. Não foram suscitadas exceções que cumpra apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa fixa-se como segue.

A. Factos Provados:

1. A Requerente é uma Sociedade Gestora de Participações Sociais (SGPS), dominante de um Grupo societário enquadrado para efeitos fiscais no Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC (facto não controvertido);
2. Em 30 de julho de 2020, a Requerente apresentou a sua Declaração Modelo 22 de IRC individual referente ao exercício de 2019, identificada com o n.º ...-...-..., na qual declarou o apuramento das mais e menos-valias decorrentes da liquidação de duas sociedades por si detidas – a sociedade C..., SA e a sociedade B..., Ld.^a, tendo apurado um prejuízo fiscal de € 3 960 700,67 (Doc. n.º 6 junto ao PPA e PA);
3. Em 31 de julho de 2020, a Requerente procedeu à entrega da declaração Modelo 22 de IRC do Grupo referente ao exercício de 2019, identificada com o n.º ...-... -..., na qual apurou um lucro tributável de € 75 028 562,68 (Doc. n.º 4 junto ao PPA);
4. Pela ordem de serviço n.º OI2022..., emitida em 6 de abril de 2022 por despacho da Senhora Chefe de Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras II, da Unidade dos Grandes Contribuintes, foi aberto, em nome da Requerente, um procedimento de inspeção externo de âmbito parcial, incidente sobre o IRC do exercício de 2019, no qual foram efetuadas correções à matéria coletável declarada (Doc. junto ao PA);
5. No que respeita às correções contestadas na presente ação arbitral, refere o relatório da Inspeção Tributária (RIT), anexo ao PPA e ao PA, o seguinte:

B) B... , Lda. - 78.744,65 euros;

B.1 Descrição das Operações

Da análise efetuada aos elementos contabilísticos relativos ao período de 2019, verificou-se que a A... SGPS reconheceu um ganho, no montante de 2.742.179,69 euros, na conta "785400000-ORG\RG Subs, Assoc e EC\Liquidações" relativo à liquidação da participada B... , Lda (doravante designada abreviadamente por B...), na qual detinha uma participação de 100%.

Esta participação, atendendo a que as demonstrações financeiras do sujeito passivo são preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo International Accounting Standards

Board (IASB), é reconhecida nas demonstrações financeiras na rubrica de investimentos Financeiros, mais concretamente na conta "4112121000-InvFin\Subs\ is" e está valorizada ao custo de aquisição.

"Na mensuração pelo método do custo, o detentor do interesse reconhece inicialmente o investimento pelo custo de aquisição e subsequentemente reconhece – I) Como rendimento as quantias distribuídas pela participada somente até ao ponto em que respeitam a lucros acumulados após a data da aquisição, sendo que o eventual excesso é considerado como recuperação do investimento e reconhecido como redução ao custo de aquisição, e – II) como gasto eventuais perdas por imparidade resultantes da diferença positiva entre a quantia escriturada e a quantia recuperável" - (Cf. Nota 6 do ADF).

Da análise à DRM22, com a identificação 2020-4 (DBA), verifica-se que o sujeito passivo apurou uma menos-valia fiscal na liquidação da participada, à qual deu relevância fiscal, uma vez que deduziu no Q07 o montante de 78.744,65 euros.

Assim, relativamente à liquidação da B... , a A... SGPS procedeu aos seguintes ajustamentos no Q07 da referida declaração de rendimentos do período de 2019:

- Deduziu no campo 767 o montante de 2.742.179,69 euros, anulando a mais-valia contabilística relevada na contabilidade, na conta SNC 785400000 - "ORG\RG Subs, Assoc e EC\Liquidações";
- Deduziu no campo 769, o montante de 78.744,65 euros, dando relevância fiscal à menos-valia fiscal apurada na liquidação da participada.

Daqui resulta que a perda apurada pelo sujeito passivo na liquidação da sociedade B... , influenciou o apuramento do resultado para efeitos fiscais do período de 2019 da A... SGPS em 78.744,65 euros.

B.2) Aquisição de Partes Sociais e Outros Instrumentos de Capital Próprio

A participação na B... foi adquirida em três momentos distintos: 23/02/2001, 31/05/2005 e 04/11/2005, sendo o valor de aquisição das participações de 199.519,16 euros, 2.238.000,00 euros e 222.779,00 euros, respetivamente.

No momento da liquidação a participação estava valorizada ao custo de aquisição, pelo montante de 2.660.298,16 euros, o que corresponde a uma percentagem de participação de 100%.

O valor de aquisição da participada foi devidamente documentado através das escrituras facultadas pelo sujeito passivo e é coerente com os montantes nelas referidos.

B.3) Dissolução e Liquidação da B...

Em 23 de agosto de 2019 a A... SGPS, única sócia da B... , deliberou dissolver a sociedade, nos termos do disposto na alínea b), do n.º 1 do artigo 141.º do Código das Sociedades Comerciais e proceder à sua liquidação imediata.

Nessa conformidade, foi ainda deliberado:

"(...) tendo em conta que a sociedade tem apenas dois ativos, um resultante das disponibilidades em depósitos à ordem no valor de € 4 297 299,20, e um outro da participação financeira na sociedade D... Lda (NIPC...), cujo valor registado na contabilidade é de € 1 133 344,64 e, por outro lado, um passivo que corresponde ao IVA e ao IRC a pagar, no valor de € 28 165,99 resultantes daquelas obrigações que seriam da sociedade (C... SA cuja dissolução e liquidação foi concretizada no dia 21 do corrente mês, foi proposto proceder à partilha das disponibilidades em depósitos à ordem, da participação financeira na sociedade D... Lda (NIPC...) e do passivo, o qual foi colocada à votação, tendo sido aprovada com o voto a favor da sócia única: A... , SGPS, SA."

Na sequência desta deliberação, no mesmo dia 23 de agosto de 2019 ocorreu o registo da dissolução e encerramento da liquidação na Conservatória de Registo Comercial.

Considerando a ata atrás transcrita, resulta que o valor efetivamente atribuído à sócia A... SGPS em resultado da partilha, após o pagamento do passivo, foi de 5.402.477,85 euros.

B.4) Menos-valia considerada dedutível

A diferença entre o valor atribuído aos sócios em resultado da partilha e o valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio considera-se uma mais ou menos valia, nos termos do disposto no artigo 81.º do Código do IRC.

À mais-valia aplica-se o mecanismo previsto no n.º 1 do artigo 51.º-C, desde que verificados os requisitos aí elencados.

No caso em concreto, de acordo com os elementos facultados pelo sujeito passivo no âmbito do procedimento *inspetivo*, com a liquidação da participada B... apurou-se uma diferença positiva entre o valor que foi atribuído à sócia em resultado da partilha e o valor de aquisição das partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio, ou seja, de acordo com o previsto na alínea a) do n.º 2 do referido artigo, apurou-se uma mais-valia, no montante de 2.742.179,69 euros.

Da mesma forma, como se verifica pelo cálculo expresso no mapa de apuramento facultado pelo sujeito passivo por via do quadro que se segue, não obstante o sujeito passivo ter calculado a mais-valia de forma faseada, de acordo com os momentos em que a A... SGPS adquiriu a participação na sociedade B..., o valor apurado em resultado da liquidação, após a repartição pelas três tranches, resulta numa mais-valia no montante de

2.742.179,70 euros (valor que difere em 1 cêntimo a mais, relativamente ao valor global da mais - valia indicada pelo SP no seu mapa de calculo que ascende a 2.742.179,69 euros).

			Sócia A... SGPS			Total	
			1.ª Quota 94,89%	2.ª Quota 2,60%	3.ª Quota 2,51%	100,00%	
			Ótica SP	Ótica SP	Ótica SP	Ótica SP	
Custo de Aquisição							
1.ª tranche (Compra)	23-02-2001	199.519,16					
2.ª tranche (aum. capital)	31-05-2005	2.238.000,00					
3.ª tranche (Ac. Potestativa)	04-11-2005	222.779,00					
Custo de Aquisição Total		2.660.298,16	2.372.444,05	65.075,11	222.779,00	2.660.298,16	(a)
Resultado da Partilha		5.402.477,65	5.126.441,34	140.616,91	135.419,81	5.402.477,66	(b)
Mais/menos Valia		2.742.179,69	2.753.997,09	75.541,80	- 87.359,19	2.742.179,70	(c)=(b)-(a)
Correção à menos valia							
RETGS Prejuizos Fiscais ded	2007	9.427,05			236,31		
RETGS Prejuizos Fiscais ded	2008	10.104,50			253,28		
RETGS Prejuizos Fiscais ded	2009	7.370,45			184,75		
RETGS Prejuizos Fiscais ded	2010	2.062,89			51,71		
RETGS Prejuizos Fiscais ded	2015	140,30			3,52		
RETGS Prejuizos Fiscais ded	2016	448,56			11,24		
RETGS Prejuizos Fiscais ded	2017	121,60			3,05		
RETGS Prejuizos Fiscais ded	2018	95,60			2,40		
Dividendos art.º 51.º CRC	2014	2.725,45			69,32		
Dividendos art.º 51.º CRC	2015	39.172,38			981,00		
Dividendos art.º 51.º CRC	2016	47.214,08			1.183,48		
Dividendos art.º 51.º CRC	2017	70.351,19			1.763,44		
Dividendos art.º 51.º CRC	2018	154.436,57			3.871,14		
Mais/menos valia após correção			2.753.997,09	75.541,80	- 78.744,65		

Sucede que, de forma indevida, o sujeito passivo enquadrou, em termos fiscais, de forma individual cada uma das tranches, todas elas adquiridas há mais de 4 anos, ao invés de somar os montantes obtidos para cada um dos momentos e dar tratamento fiscal ao valor global, de acordo com o disposto no artigo 81.º do Código do IRC.

Com este procedimento, o sujeito passivo apurou duas mais-valias, relativas às tranches adquiridas em 2001 e 2005, às quais aplicou o disposto no n.º 3 do artigo 81.º e uma menos-valia relativa ao momento de aquisição da última tranche, ocorrida em novembro de 2011, à qual deu relevância fiscal, enquadrando-a nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 e n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRC, uma vez que foi adquirida há mais de 4 anos.

Refira-se que o erro em que assenta o procedimento adotado pelo sujeito passivo, reside no tratamento, para efeitos fiscais, dos resultados apurados e não quanto aos valores apurados, uma vez que não se verifica qualquer incoerência, quer no valor atribuído em resultado da partilha, quer nos valores de aquisição da participação.

De facto, considerando o conjunto das 3 tranches, apura-se uma mais-valia fiscal, pelo que não há lugar à dedução da menos-valia fiscal considerada pelo sujeito passivo, beneficiando antes aquela mais-valia da isenção de tributação prevista no artigo 51.º do Código do IRC.

Ao invés, o sujeito passivo considerou, para efeitos fiscais, uma menos-valia dedutível no valor de 78.744,65 euros, obtida a partir da menos-valia relativa à terceira tranche, no valor de 87.359,19 euros à qual expurgou o montante que excede a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito do RETGS e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que beneficiaram do disposto no artigo 51.º do Código do IRC, no valor global de 8.614,54 euros.

Nessa medida o montante que deve ser acrescido no apuramento do resultado tributável do período de 2019 ascende ao valor de 78.744,65 euros, ao abrigo da alínea b) do n.º 2 e n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRC.

V.1.1.2 – Matéria de Direito – Enquadramento Fiscal

O regime fiscal, aplicável à situação sob análise, tal como se tem vindo a referir, encontra-se previsto no Código do IRC, na subsecção referente à Liquidação de Sociedades e Outras Entidades, nos artigos 79.º a 82.º.

Assim, dispõe o artigo 81.º - Resultado da Partilha:

1() - É englobado para efeitos de tributação dos sócios, no período de tributação em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio*

2() - No englobamento, para efeitos de tributação da diferença referida no número anterior, deve observar-se o seguinte:*

a) Essa diferença, quando positiva, é considerada como mais-valia;

b) Essa diferença, quando negativa, é considerada como menos-valia dedutível pelo montante que exceder a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado do disposto no artigo 51.º

3() - À diferença a que se refere a alínea a) do número anterior é aplicável o disposto no n.º 1 do artigo 51.º-C, desde que verificados os requisitos aí referidos.*

4() - A menos-valia referida na alínea b) do n.º 2 não é dedutível nos casos em que a entidade liquidada seja residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças ou quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos.*

5 - Relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, nos termos do artigo 6.º, ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos períodos de tributação em que esta tenha estado sujeita àquele regime.

6() - Sempre que, num dos quatro períodos de tributação posteriores à liquidação de uma sociedade, a atividade prosseguida por esta passe a ser exercida por qualquer sócio da sociedade liquidada, ou por pessoa*

ou entidade que com aquele ou com esta se encontre numa situação de relações especiais, nos termos previstos no n.º 4 do artigo 63.º, deve ser adicionado ao lucro tributável do referido sócio, nesse período de tributação, o valor da menos-valia que tiver sido deduzida nos termos da alínea b) do n.º 2, majorado em 15%. - (Redação da lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC; o n.º 5 era o anterior n.º 4)*.*

Considerando a matéria de facto apurada relativamente à liquidação das sociedades participadas C... e B..., bem como o enquadramento legal atrás descrito, interessa concluir, por um lado, acerca da verificação ou não dos requisitos enunciados no n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRC, no que respeita à menos-valia apurada na liquidação da C... e, por outro lado, verificar a validade do tratamento fiscal dado à menos-valia apurada pelo sujeito passivo na liquidação da sociedade B...

V.1.1.3– Conclusões

Atento o atrás exposto, formulámos, em síntese, as seguintes conclusões:

(...)

Relativamente à participada B... apurou-se uma mais-valia fiscal, no montante de 2.742.179,69 euros, à qual se aplica o disposto no n.º 3 do artigo 81.º do Código do IRC, por se verificarem os requisitos previstos no artigo 51.º-C do mesmo código, não sendo de relevar para efeitos fiscais o valor considerado como menos-valia considerado pelo sujeito passivo.

Pelo exposto, conclui-se que:

A perda apurada na liquidação da participada C..., no montante de 1.488.230,95 euros é dedutível, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 81.º do Código do IRC, pelo que deverá ser corrigido o valor de 498,80 €, que corresponde à diferença entre o valor apurado pela AT (1.488.230,95 €) e o valor considerado pelo sujeito passivo no apuramento do resultado tributável (1.488.729,75 €), conforme ficou demonstrado na alínea A.4) do ponto V.1.1.1.

No que respeita à liquidação da B... apurou-se uma mais-valia, no montante de 2.742.179,69 euros, à qual se aplica o disposto no n.º 3 do artigo 81.º do Código do IRC, pelo que deve ser corrigida a dedução do campo 769, do quadro 07 da DRM22, no montante de 78.744,65 euros, que corresponde ao valor que o sujeito passivo considerou como menos-valia e ao qual deu indevidamente relevância fiscal, conforme ficou demonstrado na alínea B.4) do ponto V.1.1.1.

6. Para correção da matéria coletável do Grupo encabeçado pela Requerente, foi emitida a ordem de serviço OI2022..., de 22 de julho de 2022, que deu origem ao procedimento de inspeção interna, de que resultou um relatório de inspeção em que foram efetuadas correções idênticas à do relatório anterior e que, tal como o anterior, foi devidamente notificado à Requerente (Doc. 3, anexo ao PPA);
7. Tornados definitivos ambos os RIT, sobre cujos projetos a Requerente não exerceu o direito de audição para que foi notificada, foram emitidas a liquidação de IRC n.º 2023...,

- a demonstração de acerto de contas n.º 2023 ... e a demonstração de liquidação de juros n.º 2023..., relativas ao período de tributação de 2019, das quais resultou um valor a pagar de € 18 256,81, em que se incluem juros compensatórios no montante de € 1 601,19 € e juros de mora de € 14,51, com data limite de pagamento em 27 de fevereiro de 2023 (Doc. 1 junto ao PPA);
8. Em 27 de fevereiro de 2023, a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação de IRC do exercício de 2019, identificada no ponto anterior (Doc. 5 junto ao PPA);
 9. Inconformada, a Requerente deduziu reclamação graciosa, em que requereu a anulação parcial da liquidação de IRC já identificada, no que respeita ao imposto e juros apurados face à correção à matéria coletável individual e do Grupo, por referência aos valores das mais e menos-valias decorrentes da liquidação e partilha da sociedade B..., Ld.^a (Doc. 2 junto ao PPA e PA);
 10. A decisão de indeferimento da reclamação graciosa instaurada sob o n.º ...2023..., conforme o despacho do Senhor Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, de 7 de novembro de 2023, foi notificada à Requerente pelo ofício n.º ... – DJT/2023, da mesma data, da mencionada unidade orgânica da AT, expedido a coberto do registo dos CTT n.º RF ... PT, rececionado em 9 de novembro de 2023 (Doc. 2 junto ao PPA e PA);
 11. A decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... teve subjacente a informação n.º 205-AIR2/2023, que parcialmente se transcreve (Doc. 2 junto ao PPA e PA):

“(…)

§ IV. DA ANÁLISE DO PEDIDO

7. As alegações apresentadas pela reclamante, acima resumidamente descritas, tendo em vista a anulação parcial da liquidação adicional de IRC nº 2023. (...), nos termos descritos no ponto 2,

impõe a resposta ao seguinte: Nos casos em que a participação numa sociedade comercial é adquirida em momentos distintos, e não num momento apenas, é, para os termos e efeitos do artigo 81.º do CIRC, apurada uma mais/menos valia com referência a cada um destes momentos? Ou é apurada, de forma global, a mais/menos valia?

8. Segundo a reclamante o apuramento das mais/menos valias deve ser efetuado de modo individualizado, com referência a cada etapa aquisitiva da participação.

9. Pelo que, havendo, no caso, três momentos de aquisição participação na B... entende que devem ser apuradas três mais/menos valias, em concreto duas mais valias e uma menos valia⁷. Vejamos.

10. Nos termos do artigo 146.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), ocorrendo a dissolução da sociedade, a mesma entra imediatamente em liquidação, e após esta, caso o ativo se revele suficiente, procede-se então à partilha pelos sócios da sociedade, como remuneração do capital social por eles investido.

11. Em resultado dessa partilha, o valor que for atribuído a cada um dos sócios é englobado para efeitos de tributação dos sócios, de acordo com o nº 1 do artigo 81.º do Código do IRC, no período de tributação em que for posto à sua disposição, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio.

12. A diferença entre o valor do resultado da partilha e o valor de aquisição das correspondentes partes sociais (e de outros instrumentos de capital próprio), quando positiva é considerada como mais-valia. Se, ao invés, a diferença for negativa, a perda é considerada como menos-valia.

13. Do quadro legal ora descrito, não resulta que o apuramento das mais/menos valias se realiza segundo o modo defendido pela reclamante.

14. O cálculo da mais/menos valia, no que se refere ao artigo 81.º do CIRC, é-nos dado pelo subtração do valor de aquisição das partes sociais (representativas da participação na sociedade liquidada) ao valor atribuído ao sócio em resultado da partilha.

15. Está aqui em causa um apuramento naturalmente global, ainda que as etapas de aquisição da participação de 100% sejam várias.

16. As mais/menos valias em geral, e em particular as mais/menos valias apuradas em resultado de uma partilha (que têm um regime específico, vertido no artigo 81.º do CIRC), traduzem-se em ganhos/perdas

⁷ Relativamente à qual pretende ver deduzido o respetivo valor.

que têm por objeto um bem, sendo este, no caso dos autos, uma sociedade liquidada, cujo ativo foi objeto de partilha.

17. Ou seja, apura-se uma mais/menos valia relativamente a cada bem em concreto. E não relativamente a cada momento de aquisição de uma parte ou parcela desse bem.

18. A ser como defende a reclamante, uma mesma partilha pode gerar um ganho, vários ganhos, uma perda, várias perdas. Ou até perdas e ganhos. Dependendo do número de aquisições ao longo do tempo. Por absurdo, se forem dez os momentos de aquisição, teriam de se apurar dez mais/menos valias.

19. Ora, não se vê de que forma faça sentido esta tese, defensora de tantas mais/menos valias quantos forem os momentos de aquisição da participação.

20. Com efeito, o artigo 81.º n.º 1 do CIRC quando se refere às expressões “*valor que for atribuído (...) em resultado da partilha*” e “*valor de aquisição das correspondentes partes sociais*” está, parece-nos uma evidência, a aludir a valores globais/totais. Quando na mesma norma se faz menção a “*valor de aquisição das correspondentes partes sociais*” está-se a apontar ao valor despendido com a aquisição da participação no seu todo (no caso foi de 100%, como poderia ser 90% ou outro valor), que posteriormente possibilitou ao contribuinte obter um ganho, em resultado da partilha, subsequente à liquidação da sociedade.

21. Se fosse intenção do legislador consagrar a posição da reclamante, o referido n.º 1 do artigo 81.º do CIRC ou outro número deste preceito legal, admitia, de forma expressa, a possibilidade de repartição do resultado da partilha, proporcionalmente à percentagem de participação adquirida em cada momento, ao qual se iria subtrair a correspondente quantia parcelar paga pela aquisição. Repare-se que todas as expressões presentes no artigo 81.º do CIRC (n.ºs 1 a 4) encontram-se no singular (“*valor que for atribuído*”, “*valor de aquisição*”, “*diferença*”, “*mais valia*”, “*menos valia*”).

22. Nesta conformidade, se a lei não salvaguarda o entendimento da reclamante, e define o apuramento da mais/menos valia proveniente do resultado da partilha, e não relativamente a cada etapa aquisitiva da participação total, carece de fundamento a alegada violação dos princípios da tributação pelo rendimento real e da igualdade.

23. No assunto em apreço, o quadro legal existente é uniforme para todos os contribuintes em igualdade de circunstâncias, isto é:

- obtendo estes uma mais valia (e não várias), em resultado a partilha, à mais valia obtida será aplicável o disposto no artigo 51.º-C do CIRC, em caso de cumprimento dos requisitos aí plasmados;

- obtendo os mesmos uma menos valia (e não várias), em resultado da partilha, poderão, verificados determinados pressupostos, deduzir ao lucro tributável essa menos-valia, relativamente à parte que exceder a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado do disposto no artigo 51.º do CIRCI. Sendo de referir, ainda, que a menos-valia em causa não é dedutível nas situações em que a entidade liquidada seja residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças ou quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos (cf. nº 4 do artigo 81.º do CIRCI).

24. No caso, em decorrência da partilha, apurado um (só) ganho (dado que apenas uma partilha se realizou), no valor de € 2.742.179,69, afigura-se-nos justificada a correção sustentada em sede inspetiva⁸, devendo a mesma manter-se, na liquidação reclamada, nos termos em que foi efetuada.

25. Consequentemente, não há lugar à atribuição dos juros indemnizatórios peticionados.

(...)”.

B. Factos não provados:

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C. Fundamentação da matéria de facto provada:

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de 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.

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. o artigo 596.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados decorreram da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral e à resposta da Requerida e processo administrativo instrutor.

III.2 DO DIREITO

1. A questão decidenda

O litígio que opõe a Requerente e a Requerida e que ao Tribunal Arbitral cabe dirimir, prende-se com a questão de saber se a menos-valia apurada em resultado da liquidação e partilha de uma sociedade comercial, por referência a determinada percentagem de detenção do respetivo capital social, concorre, ou não, para a determinação do lucro tributável da Requerente quando, em simultâneo, e por referência a outra(s) percentagem(ns) do capital social da sociedade liquidada, adquiridas em momentos distintos, foi apurada uma mais-valia não tributável.

A Requerente defende a dedutibilidade da menos-valia no valor de € 78 744,65, apurada aquando da liquidação e partilha da sociedade detida, dada pela diferença negativa entre o valor de aquisição, em 4 de novembro de 2005, de uma quota de 2,51% do capital social da sociedade liquidada (€ 222 779,00) e o valor que àquela participação social foi atribuído na partilha (€ 135 419,81), corrigida dos prejuízos deduzidos no âmbito do RETGS entre 2007 e 2018 e dos lucros distribuídos que beneficiaram de *participation exemption*, nos termos do artigo 51.º-C, do Código do IRC (€ 8 614,54), com o fundamento de que a visão defendida pela Requerida viola os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

Não contestando os cálculos efetuados pela Requerente, que apenas divergem em € 0,01 (um cêntimo) dos apurados no procedimento de inspeção tributária, defende a Requerida que aquela procedeu a um errado enquadramento da menos-valia apurada, pois o apuramento das mais e menos-valias decorrentes da partilha devem ser feito globalmente, devendo apurar-se “*uma mais/menos valia relativamente a cada bem em concreto. E não relativamente a cada momento de aquisição de uma parte ou parcela desse bem.*”, pois que “*Se fosse intenção do legislador consagrar a posição da reclamante, o referido n.º 1 do artigo 81.º do CIRC ou outro*

número deste preceito legal, admitia, de forma expressa, a possibilidade de repartição do resultado da partilha, proporcionalmente à percentagem de participação adquirida em cada momento, ao qual se iria subtrair a correspondente quantia parcelar paga pela aquisição. Repare-se que todas as expressões presentes no artigo 81.º do CIRC (n.ºs 1 a 4) encontram-se no singular (“valor que for atribuído”; “valor de aquisição”; “diferença”; “mais valia”; “menos valia”.) (cfr. a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023...).

Cumpre apreciar:

O regime de tributação do resultado da partilha de uma sociedade tem regulamentação específica no artigo 81.º, do Código do IRC, com remissão para os artigos 51.º e 51.º-C, do mesmo Código.

Era a seguinte a redação do artigo 81.º, do Código do IRC, à data dos factos:

“Artigo 81.º Resultado da partilha

1 — É englobado para efeitos de tributação dos sócios, no período de tributação em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio.

2 — No englobamento, para efeitos de tributação da diferença referida no número anterior, deve observar-se o seguinte:

a) Essa diferença, quando positiva, é considerada como mais-valia;

b) Essa diferença, quando negativa, é considerada como menos-valia dedutível pelo montante que exceder a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado do disposto no artigo 51.º

3 — À diferença a que se refere a alínea a) do número anterior é aplicável o disposto no n.º 1 do artigo 51.º-C, desde que verificados os requisitos aí referidos.

4 — *A menos-valia referida na alínea b) do n.º 2 não é dedutível nos casos em que a entidade liquidada seja residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças ou quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos.*

5 — *Relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, nos termos do artigo 6.º, ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos períodos de tributação em que esta tenha estado sujeita àquele regime.*

6 — *Sempre que, num dos quatro períodos de tributação posteriores à liquidação de uma sociedade, a atividade prosseguida por esta passe a ser exercida por qualquer sócio da sociedade liquidada, ou por pessoa ou entidade que com aquele ou com esta se encontre numa situação de relações especiais, nos termos previstos no n.º 4 do artigo 63.º, deve ser adicionado ao lucro tributável do referido sócio, nesse período de tributação, o valor da menos-valia que tiver sido deduzida nos termos da alínea b) do n.º 2, majorado em 15%.”*

Como resulta claramente do n.º 2 do artigo 81.º, do Código do IRC, o resultado da partilha, naturalmente que de acordo com a percentagem de participação de cada sócio, pode traduzir-se numa mais-valia (alínea a)) ou numa menos-valia (alínea b)).

Se o resultado for uma diferença positiva entre o valor que for atribuído a cada sócio em resultado da partilha, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio, essa diferença é considerada uma mais-valia (artigo 81.º, n.º 2, alínea a), do Código do IRC), que não concorre para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português, como é o caso da Requerente, desde que cumpridos os requisitos referidos no n.º 1 do artigo 51.º-C, do Código do IRC, ex vi do n.º 3 do artigo 81.º, do Código referido, requisitos cujo cumprimento a Requerida não coloca em causa e que se devem ter como provados.

Porém, se a diferença entre o valor que for atribuído a cada sócio em resultado da partilha, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio for negativa, será a mesma considerada como menos-valia dedutível pelo montante que exceder a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado do disposto no artigo 51.º (artigo 81.º, n.º 2, alínea b), do Código do IRC), desde que a participação social em causa tenha permanecido na titularidade do sujeito passivo por período não inferior a quatro anos (n.º 4 do artigo 81.º, do Código do IRC, a contrario).

Tendo a Requerente, no cálculo da menos-valia referente à última parcela do capital social da participada abatido quer o valor dos lucros que por aquela lhe foram distribuídos e que não concorreram para a determinação do lucro tributável, quer o montante dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do RETGS, e não invocando a Requerida qualquer das cláusulas específicas antiabuso constantes dos artigos 51.º, 51.º-C ou 81.º, do Código do IRC, nada justifica a não dedutibilidade fiscal da menos-valia apurada.

De facto, conforme resulta de diversas disposições do Código das Sociedades Comerciais, o capital social de uma sociedade por quotas (natureza da sociedade partilhada) é, por natureza, cindível, podendo ser da titularidade de vários sócios e por estes adquirido em momentos diferenciados (exceto no caso das sociedades unipessoais por quotas regidas pelos artigos 270.º-A e seguintes do CSC, em que não tenha sido deliberada a sua modificação em sociedade por quotas plural), sendo cada parte autónoma relativamente às demais, designadamente para determinação do valor a atribuir a cada sócio aquando da partilha.

No caso concreto, embora a Requerente detivesse 100% da sociedade extinta, tendo adquirido três parcelas do respetivo capital social por valores distintos e em momentos diversos, tal não pode significar perda da autonomia de cada uma das parcelas adquiridas, inclusivamente para o apuramento, relativamente a cada uma delas, de uma mais ou de uma menos-valia, nos

termos das alíneas a) e b) do n.º 2, do artigo 81.º, do Código do IRC, pois que, caso aquelas participações sociais pertencessem a sócios diferentes, não poderia a Requerida recusar a dedutibilidade da menos-valia apurada que cumprisse os requisitos legais.

Perante os dados carreados para os autos, designadamente as informações administrativas com a força probatória que lhes é atribuída pelo artigo 76.º, da Lei Geral Tributária (LGT), é-se levado a concluir que o “apuramento global” da mais-valia a que a Requerida se refere, nada mais é do que o apuramento de um saldo entre as mais-valias e a menos-valia apuradas em resultado da partilha da sociedade detida pela Requerente, por referência às diversas tranches do capital social adquirido, o que não tem qualquer amparo nem na letra nem no espírito das normas do Código do IRC aplicáveis à situação em apreço (contrariamente ao que sucederia em sede de IRS – cfr., nomeadamente, os artigos 43.º, n.ºs 1 e 3 e 55.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRS, em que se refere expressamente ao “saldo”).

Ora, as alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 81.º, do Código do IRC referem, respetivamente, “mais-valia” e “menos-valia dedutível”, sem haver qualquer referência ao apuramento de um saldo entre aqueles dois valores, no caso de um sócio deter mais do que uma participação no capital, como acontece no caso vertente.

Não é, pois, lícito à Requerente adotar uma interpretação que não tenha qualquer correspondência no teor literal da norma interpretanda, devendo antes assumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Conclui-se, assim, que as correções efetuadas à matéria tributável de 2019, da Requerente e do Grupo que lidera, por desconsideração na menos-valia de € 78 444,65, na origem da liquidação de IRC ora parcialmente impugnada, padecem do vício de violação de lei, por erro na interpretação e aplicação das pertinentes normas do Código do IRC, devendo as mesmas ser anuladas e, na mesma medida, ser anulada a referida liquidação de imposto e juros, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... que as manteve na ordem jurídica.

2. Do pedido de juros indemnizatórios

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 – primeira parte, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010), devendo entender-se incluídos na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os poderes que, na impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, entre os quais o de apreciar pedidos de juros indemnizatórios.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, cujo n.º 1 determina que os mesmos são devidos 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.

Tendo a liquidação de IRC, que agora parcialmente se anula, sido emitida por iniciativa da Autoridade Tributária e Aduaneira, em erro sobre os pressupostos de direito, reconhece-se o direito da Requerente a juros indemnizatórios sobre o montante do imposto pago em excesso, nos termos peticionados.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito enunciados supra, decide-se julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando-se:

- a. A anulação parcial de IRC n.º 2023..., do exercício de 2019, na parte referente à desconsideração da menos-valia de € 78 744,65;
- b. A restituição à Requerente do valor indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, a calcular desde a data do pagamento indevido, nos termos do artigo 41.º, n.º 1, da LGT;
- c. A condenação da Requerida no pagamento da taxa arbitral.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 18 256,81, indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida (dezoito mil, duzentos e cinquenta e seis euros e oitenta e um cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 1 224,00 (mil, duzentos e vinte e quatro euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de julho de 2024.

O Árbitro,

Mariana Vargas

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.