

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 318/2023-T

Tema: IRS- Mais-valias – Empresas associadas, conforme do n.º 3 do artigo 3.º do anexo ao DL 372/2007 de 06/11.

SUMÁRIO:

1 – As correções praticadas pela AT¹ às declarações dos contribuintes têm que ser por esta devidamente fundamentadas sob pena de prevalecer a presunção de verdade a que alude o n.º 1 do artigo 75º da LGT².

2 – Apesar de alegado o pagamento do imposto mas sem prova nos autos e sendo proferida uma decisão anulatória da liquidação, cabe à AT, na execução de julgados, a imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei, conforme artigo 100º da LGT.

3 – Improcede o pedido de pagamento de custas de procuradoria e de parte no Processo Arbitral Tributário por não estar previsto o seu pagamento no RCPAT³.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

¹ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

² Acrónimo de Lei Geral Tributária

³ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

A... e B..., notificados para efetuar o pagamento da liquidação de IRS⁴ n.º 2023..., relativa ao IRS de 2019, no valor de € 37.329,83 (trinta e sete mil, trezentos e vinte e nove euros e oitenta e três cêntimos), emitida pelo Serviço de Finanças de Leiria ..., vem, impugnar a legalidade do ato tributário de liquidação de IRS, pelo presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos e para os efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, de forma a anular integralmente o referido ato tributário de liquidação, sendo Requerida a AT.

Os Requerentes pretendem que seja declarada a ilegalidade e, em consequência, anulado o ato de liquidação de IRS e juros compensatórios n.º. 2023... de 10/02/2023 respeitantes a 2019, no montante de € 37 329,83, em virtude da mesma padecer de violação da Lei, fundada na errónea interpretação e aplicação do n.º 3 do artigo 3.º do anexo do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro e do n.º 3 e 4 artigo 43.º do CIRS⁵, com a consequente devolução do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 04/05/2023 pelo Senhor Presidente do CAAD⁶ e automaticamente notificado à AT na mesma data.

Em, 21/06/2023 o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da nomeação do Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 7 do artigo 11.º do RJAT⁷.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do referido Regime, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do seu artigo 11.º sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 10/07/2023, tendo na mesma data dado cumprimento ao disposto no artigo 17º do RJAT.

II – SANEAMENTO

⁴ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

⁵ Acrónimo de Código do Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

⁶ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

⁷ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As Partes mostram-se legítimas gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

Apresentada a Resposta da Requerida em 28/09/2023, O Tribunal veio a proferir Despacho em 02/10/2023 a dispensar a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, a conceder prazo para alegações facultativas e simultâneas até 27 de/10/2023, para o cumprimento por parte da Requerente do disposto no nº 4 do artigo 4º do RCPAT e nele declarando que a decisão final será proferida até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.

Decorrido o prazo para alegações nenhuma das partes as produziu.

Não foram suscitadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

O Processo não enferma de nulidades cumpre decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1) Questões a Dirimir

- a) Saber se o pedido de pronúncia deverá ser julgado procedente por a liquidação adicional impugnada padecer do vício de violação de lei, fundada na errónea interpretação e aplicação do n.º 3 do artigo 3.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro e do n.º 3 e 4 artigo 43.º do CIRS, se a interpretação feita pela AT, viola a constituição nos termos formulados pela Requerente e, em caso afirmativo, deve a liquidação ser anulada com o consequente reembolso à Requerente da quantia de € 37 329,83,

3.

acrescida de juros indemnizatórios, condenando a Requerida no pagamento das custas processuais, de procuradoria e de parte, como pretende a Requerente, ou;

- b) Se pelo contrário o pedido de pronúncia deverá ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade Requerida AT de todos os pedidos, nos termos por ela peticionados, com as devidas e legais consequências.

2) **Matéria de facto**

2.1. **Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Os Requerentes, relativamente ao exercício de 2019, apresentaram a respetiva declaração de rendimentos apenas da titularidade do sujeito passivo A, sendo € 42.262,49 pagos pela entidade com o NIPC⁸ ... C..., S.A da categoria A e € 12.500,00 pagos pela entidade com o NIPC ... – D..., LDA respeitantes a categoria E.
- b) O SP A efetuou a alienação de partes sociais, nomeadamente uma quota de valor nominal de 3.333,00€, da sociedade D... LDA, com o NIPC:..., pelo preço de 149.232,36 €, declarada na linha 9001 do quadro 9 do anexo G da declaração de rendimentos mod.3 de IRS.

⁸ Acrónimo de Número de Identificação de Pessoas Coletivas

- c) O SP⁹ A declarou que a mesma respeitava a micro e pequenas empresas e, como tal, estaria apenas sujeita a tributação em 50%, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS. Com base nos dados declarados foram apuradas Mais-Valias da categoria G de 145.068,44 € e o rendimento da mesma categoria de 72.534,22 €, correspondente a 50% das mais-valias apuradas.
- d) A quota alienada corresponde a 16,67% do capital social da D... que era de 20.000,00€.- O Sujeito Ativo (adquirente) nesta transmissão foi: C..., SA, NIPC:
- e) A AT levou a cabo uma ação inspetiva interna de âmbito parcial, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPITA¹⁰, conforme n.º OI2022..., referente a IRS do ano de 2019, dirigida aos Requerentes e motivada por, no ano em questão, terem sido por eles declarado as referidas mais-valias de valores imobiliários.
- f) Desta inspeção resultou que a AT considerou não verificadas as condições previstas nos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS e conseqüentemente resultou o ato de liquidação de IRS e juros compensatórios n.º. 2023..., emitida em 10/02/2023.
- g) No âmbito do IES¹¹ foram declaradas relações especiais, nos termos e para os efeitos da alínea d) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC¹², entre as aludidas empresas, possuindo, o Requerente, apenas 1,79% do capital da C... .
- h) Não há prova nos autos que os impugnantes tenham pago o imposto correspondente à liquidação n.º. ..., emitida em 10/02/2023 respeitante a 2019, no montante de € 37 329,83.
- i) A Requerida não juntou o relatório inspetivo.

Estes são os factos que o Tribunal verificou e considerou provados com base no declarado e nos documentos juntos aos autos pelas partes, cuja realidade não foi por elas posta em causa e, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre tudo o que por elas foi alegado, seleccionou os factos que entendeu relevantes para a decisão e discrimina a matéria provada

⁹ Acrónimo de Sujeito Passivo

¹⁰ Acrónimo de Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

¹¹ Acrónimo de Informação Empresarial Simplificada

¹² Acrónimo de Código do Imposto sobre as pessoas Coletivas

da não provada, conforme artigo 123º n.º 2 do CPPT¹³ e artigo 607º, n.º3 do CPC¹⁴, aplicável ex vi artigo 29º n.º 1 alíneas a) e e) do RJAT.

2.2 – Factos não provados

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

3) - Matéria de Direito

Os Requerentes, em síntese, consideram que a liquidação impugnada deverá ser anulada por padecer de vício de violação da Lei, não havendo qualquer concertação de pessoas singulares, enquadrável no n.º 3 do artigo do anexo ao DL 372/2007, de 06 de novembro. Sustentam também que a interpretação da AT no sentido de excluir a isenção da mais-valia em causa, por aplicação do n.º 3 do artigo 3.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, viola o disposto no artigo 10º do EBF¹⁵, o n.º 4 do artigo 11º da LGT e ainda o princípio da legalidade tributária no sentido de reserva de lei formal, de acordo com o n.º 2 do artigo 103º e alínea i) do n.º1 do artigo 165.º da CRP¹⁶, tudo como melhor consta na respetiva petição que, nessa parte, aqui se dá por integralmente reproduzida, concluindo que não se verificam os pressupostos para a aplicação da correção da matéria tributável, motivo pelo qual, deve a liquidação impugnada ser anulada por vício de violação de lei, condenar a AT ao reembolso da quantia de € 37.329,83 acrescida de juros indemnizatórios e ainda no pagamento das custas processuais, de procuradoria e de parte.

¹³ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo tributário

¹⁴ Acrónimo de Código de Processo Civil

¹⁵ Acrónimo de Estatuto dos Benefícios Fiscais

¹⁶ Acrónimo de Constituição da República Portuguesa

Por sua vez a Requerida AT, também em síntese, na sua resposta vem dizer que na aludida Inspeção foi concluído que entre um grupo de pessoas singulares havia uma concertação para domínio das empresas D... e C..., ambas exerciam as suas atividades no mesmo mercado ou mercados contíguos, a totalidade das compras da D... foram efetuadas à C... e esta era a única fornecedora de mercadorias da D... o que demonstra estar-se em presença de empresas associadas, conforme previsão do artigo 3º nº 3 alínea a) do anexo ao DL 372/2007, designadamente nos requisitos “relacionamento relevante e mercado”.

Refuta que faça qualquer integração analógica, nem estabeleceu qualquer conexão entre o DL 372/2007 e o artigo 63º nº 4 do CIRC, ou haja qualquer inconstitucionalidade, cabendo ao impugnante, nos termos da segunda parte do nº 1 do artigo 74º da LGT, demonstrar que o regime de tributação prevista no nº.3 do artigo 43º do CIRS lhe era aplicável o que não fez.

Por outro lado a C... teve em 2017 e 2018 bem mais que 50 UTA¹⁷, sendo que por isso a D... deverá ser também classificada como média empresa, o que impede os impugnantes de beneficiarem da tributação prevista no já citado nº.3 do artigo 43º do CIRS. Concluindo que nestas circunstâncias não há lugar a juros indemnizatórios, o pedido de pronúncia deverá ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a AT de todos os pedidos, com as legais consequências.

Quid júris

A primeira questão a resolver é saber se a empresa D..., LDA, poderá ser qualificada como micro e pequena empresa nos termos do DL 372/2007 de 06 de novembro, com vista à aplicação

¹⁷ Acrónimo de Unidade de Trabalho Ano

do n.º 3 do artigo 43.º do CIRS. Na verdade a tributação das mais-valias auferidas pelos Requerentes no ano de 2019, são oriundas da alienação de uma quota que o sujeito passivo A detinha na aludida empresa, tendo sido apurado a mais-valia no valor de 145.068,44 €.

O que está em causa não é o apuramento da mais-valia, mas a sua consideração em apenas 50% do seu valor, de harmonia com as disposições dos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS, no pressuposto que a D..., sociedade a que respeita a participação social alienada pelo Requerente, é uma micro ou pequena empresa, enquadramento do qual a Requerida discorda.

Segundo a Requerida a liquidação impugnada fundamenta-se no facto de não estarem cumpridos dois requisitos indispensáveis, para a qualificação da empresa D... como pequena empresa, a saber: em 2019 a inspeção no seu relatório, concluiu pela existência de um grupo de pessoas singulares concertadas para o domínio das empresas D... e C..., que ambas exerciam as suas atividades no mesmo mercado ou mercados contíguos, a totalidade das compras da D... foram efetuadas à C... e esta foi a única fornecedora de mercadorias da D... o que demonstra estar-se em presença de empresas associadas, ao mesmo tempo que a C... teve em 2017 e 2018 bem mais que 50 UTA, pelo que a D... será também de classificar como média empresa o que impede os impugnantes de beneficiarem da tributação prevista no já citado n.º.3 do artigo 43.º do CIRS.

Esta argumentação da AT, visa preencher a previsão da norma contida no n.º 3 do artigo 3.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2017, segundo o qual as empresas que por intermédio de uma pessoa singular ou de um grupo de pessoas singulares atuem concertadamente, com a detenção da maioria dos direitos de voto, ou o direito de nomear ou exonerar os titulares do órgão de administração ou de controlo, ou do direito de exercer influência dominante, são consideradas empresas associadas desde que exerçam as suas atividades, ou parte delas, no mesmo mercado ou em mercados contíguos.

Diga-se que não foi identificado qualquer elemento factual passível de integrar o conceito de atuação concertada, não bastando para esse efeito a existência de posições acionistas comuns. Sobre esta matéria o Acórdão do Tribunal de Justiça, de 27 de fevereiro de 2014, processo C-110/13, declara o *“requisito da atuação concertada de um grupo de pessoas singulares é preenchido quando essas pessoas se coordenam para exercer influência nas decisões*

comerciais das empresas em causa, o que exclui que estas empresas possam ser consideradas economicamente independentes uma da outra. A verificação deste requisito depende das circunstâncias do processo e não está necessariamente subordinada à existência de relações contratuais entre essas pessoas”.

A AT, na sua resposta apresenta suposições, indícios e remissões para o RIT¹⁸ que não juntou, retirando conclusões, mas sem demonstrar, como lhe competia, que a pessoa singular ou o grupo de pessoas singulares, em que medida, se coordenam para uma atuação concertada dos sócios para exercer influência nas decisões comerciais das duas sociedades, não dando um exemplo concreto dessa atividade do grupo, nomeadamente no que respeita, à nomeação ou exoneração dos titulares do órgão de administração ou de controlo, ou do direito de exercer influência dominante, o que nos leva a concluir que as empresas exercem as suas atividades com autonomia, independentemente os mercados serem os mesmos ou contíguos.

O ónus da prova recai sobre a AT, conforme artigo 74.º, n.º 1 da LGT, forçoso é concluir que o conceito de empresa associada não está demonstrado, e nem se fale no n.º 4 do artigo 63º do CIRC, que se refere a preços de transferência, com vista a eventuais correções para efeitos da determinação da matéria coletável que nada tem a ver com a classificação de micro, pequenas e médias empresas a que alude o anexo ao DL 372/2007, já referido, e assim sendo, não ficando demonstrada a eventual concertação, propriedade essencial ao conceito de empresa associada, não é possível fazer a agregação de elementos quantitativos de efetivos por forma a calcular a UTA, o que nos leva a concluir estarmos em presença de uma pequena empresa.

Repare-se que os impugnantes apresentaram a sua declaração de rendimentos na qual fizeram constar a venda da quota que o Requerente detinha na D..., trata-se de uma decisão tomada na sua esfera pessoal que não se subsume à atividade da empresa, mas tão só a cessação da sua qualidade de sócio, sabendo-se da presunção de verdade de que disfrutam as declarações do sujeito passivo nos termos das disposições contidas no artigo 75º n.º 1 da LGT e que é à AT que

¹⁸ Acrónimo de Relatório da Inspeção Tributária

incumbe o ónus da prova dos pressupostos legais das correções que operou e, uma vez estar em causa a apreciação da legalidade de atos de liquidações oficiosas praticados pela AT, corrigindo as anteriores liquidações efetuadas com base nas declarações do sujeito passivo, cabe a esta o ónus da prova dos factos, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, prova que o Tribunal considera não ter conseguido fazer, prevalecendo assim a presunção de verdade das declarações dos sujeitos passivos já referida concluindo-se que o ato tributário impugnado viola a Lei.

Ficando, desde logo, também prejudicada, por ser inútil, a apreciação de outras questões submetidas a este Tribunal.

3 – JUROS INDMNIZATÓRIOS

Os Requerente peticionam ainda a restituição da quantia paga acrescida do pagamento de juros indemnizatórios, sendo certo que a jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

Desta disciplina deriva do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios por parte da AT que deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que “existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado”.

No caso concreto dos autos embora tenha sido alegado o pagamento do imposto não foi feita prova do seu pagamento, pelo que o Tribunal desconhece se o mesmo foi ou não pago, mas ao proferir uma decisão anulatória da liquidação em sindicância, na execução de julgados cabe à AT a imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei, conforme o já referido artigo 100º da LGT.

4 – PAGAMENTO DAS CUSTAS PROCESSUAIS, DE PROCURADORIA E DE PARTE

As custas processuais nos termos do nº 4 do artigo 22º do RJAT são fixadas pelo Tribunal Arbitral que fará a sua repartição pelas partes, consoante o decaimento de cada uma delas, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT.

Quanto às custas de procuradoria e de parte, o Tribunal considera improcedente o pedido, em virtude de não estar previsto o seu pagamento no RCPAT.

IV – DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal decide:

- a) Declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, determinar a anulação do ato de liquidação de IRS e juros compensatórios impugnados, resultantes das correções levadas a efeito pela AT às declarações dos Requerentes;
- b) Declarar improcedente o pagamento de custas de procuradoria e de parte por não estar previsto o seu pagamento no RCPAT.

- c) Declarar, quanto aos juros indemnizatórios pedidos, que por motivos de não estar provado nos autos o pagamento do imposto, apesar de alegado, que cabe à AT na execução de julgados, a imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei, conforme referido no artigo 100º da LGT.
- d) Fixar o valor do processo em € 37 329,83, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do RCPAT.
- e) Fixar as custas do processo, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, no montante de € 1 836,00,00, a cargo da Requerida.

Lisboa, 30 de outubro de 2023

O Árbitro,

Arlindo Francisco