

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 238/2023-T

Tema: IRS; Mais Valias Mobiliárias – Alienação de participações sociais; Ónus da prova.

SUMÁRIO:

1. Nos termos do artigo 52º do CIRS, havendo divergências entre o valor declarado e o valor real de transmissões, e estando reunidos os pressupostos enunciados no nº1 e no nº 2 dessa norma, está a AT habilitada a promover a respetiva liquidação oficiosa do imposto devido, repondo a verdade material dos incrementos patrimoniais a serem tributados.
2. O incumprimento de obrigações declarativas quanto à realização de mais-valias não inibe a AT de recorrer à via inspetiva e às informações cruzadas obtidas de outros intervenientes nas mesmas transmissões, para apurar o valor real destas.

ACÓRDÃO ARBITRAL

Os árbitros, Fernando Araújo (árbitro presidente), Maria do Rosário Anjos e Jorge Carita (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I - RELATÓRIO

1. **A...**, maior, portador do cartão de cidadão n.º ... e do número de identificação fiscal (NIF)..., com domicílio fiscal na ..., n.º ..., ..., ...-..., em Lisboa (doravante designado por “Requerente”), tendo sido notificado do ato tributário correspondente à liquidação oficiosa de IRS n.º 2022..., datada de 23 de novembro de 2022, referente ao ano de 2018, no valor de 61.020,84 € (sessenta e um mil e vinte euros e oitenta e quatro cêntimos), bem assim como da correspondente liquidação de juros compensatórios, vem, nos termos do disposto

1.

nos artigos 95.º, n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária («LGT»), e ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, apresentar pedido arbitral para impugnação destes atos tributários.

2. Para fundamentar o seu pedido alega o Requerente, em síntese: (i) a ilegalidade da liquidação oficiosa resultante do procedimento inspetivo efetuado, por violação do princípio da capacidade contributiva, nos termos previstos nos artigos 103º e 104º da CRP, bem assim como da igualdade tributária, porquanto não foi considerada a menos valia realizada; (ii) por outro lado, a lei contempla critérios de aplicação subsidiária, como sucede, por exemplo no caso previsto na alínea b) do artigo 48.º do CIRS, segundo o qual deverá considerar-se como valor de aquisição o valor nominal das ações (não cotadas), quando não for possível fazer prova do custo documentalmente; (iii) alega que não só era possível, como era exigível à Requerida, considerar a situação contributiva do Requerente como um todo, incluindo no que respeita às suas menos-valias.

Assim, formula o seguinte pedido:

«Nestes termos, e nos mais de direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser considerado integralmente procedente, por provado, anulando se em consequência a liquidação de IRS n.º 2022..., datada de 23 de novembro de 2022 referente ao ano de 2018, no valor de 61.020,84 € (sessenta e um mil e vinte euros e oitenta e quatro euros), bem como a correspondente liquidação de juros compensatórios. Subsidiariamente (e apenas por dever de patrocínio), deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser considerado parcialmente procedente, por provado, anulando-se parcialmente, em consequência, a liquidação de IRS n.º 2022..., datada de 23 de novembro de 2022 referente ao ano de 2018, no valor de 61.020,84 € (sessenta e um mil e vinte euros e oitenta e quatro euros), bem como, na parte correspondente, a liquidação de juros compensatórios.»

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 03-04-2023, foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.
4. Em 26-05-2023, o Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação, à qual as mesmas não se opuseram. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou regularmente constituído em 14-06-2023. Na mesma data foi proferido despacho nos termos do disposto no artigo 17º do RJAT, e imediatamente notificada a AT para deduzir resposta ao pedido arbitral.
5. Em 03-08-2023 a Requerida apresentou a sua Resposta, na qual defende a legalidade do procedimento de liquidação, pugnando pela manutenção dos atos tributários impugnados na ordem jurídica, e juntou, ainda, o respetivo processo administrativo. Na sua Resposta, conclui pela improcedência do pedido arbitral, pela legalidade e manutenção dos atos impugnados na ordem jurídica, nos termos já constantes do procedimento de inspeção, remetendo para os argumentos aí expendidos.
6. Nos termos do Despacho arbitral proferido em 08-09-2023, foi deferido parcialmente o Requerimento de junção de documentos apresentado pelo Requerente, conforme segue:

«Admitem-se no processo os documentos juntos pelo Requerente no seu Requerimento de 4 de Setembro de 2023. Notifique-se a Requerida para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, querendo, sobre esses documentos e sobre a oferta, pelo Requerente, de nova prova testemunhal.

No mesmo Requerimento de 4 de Setembro de 2023, o Requerente, ao entender como “inadmissível” que a Requerida apresente argumentos não vertidos no RIT (pontos 3 a 5 do Requerimento), formula uma pretensão não-especificada e incompatível com os direitos das partes, nomeadamente o direito à igualdade e ao contraditório. Literalmente, essa pretensão do Requerente é contrária à lei, porque, além de atentar contra os princípios consagrados no art. 16º do RJAT, apela à violação dos arts. 572º a 574º do CPC, aplicáveis

3.

ex vi art. 29, 1, e) do RJAT. Indefere-se, pois, nessa parte, o Requerimento de 4 de Setembro de 2023.

Quanto à forma como as testemunhas prestarão o seu depoimento, e ao meio utilizado, o Tribunal decidirá oportunamente».

7. Por despacho arbitral de 09-10-2023, nos termos do artigo 18º do RJAT, foi agendada para o dia 15-11-2023 a realização da reunião e audiência para inquirição das testemunhas e produção de restante prova a produzir. Porém, dado que o Requerente, em requerimento de 13/11/2023, prescindiu do depoimento de parte e da prova testemunhal, foi proferido Despacho arbitral para a Requerida se pronunciar, com urgência, sobre se mantinha o interesse na audição da testemunha que arrolou. Veio, neste contexto, a Requerida prescindir dessa inquirição, pelo que foi dada sem efeito a audiência agendada, concedendo-se prazo para alegações escritas.
8. Considerando a tramitação decorrida, o período de férias judiciais de que beneficiaram as partes e a data prevista para a prolação da decisão arbitral muito próxima dos prazos limite para as partes apresentarem as suas alegações, foi proferido despacho de prorrogação do prazo para decisão, nos termos do disposto no nº2 do artigo 21º do RJAT, passando a data-limite de prolação do Acórdão arbitral para 14-02-2024, conforme Despacho arbitral de 07-12-2023.
9. Requerente e Requerida apresentaram alegações escritas, respetivamente em 27-11-2023 e 11-12-2023, respetivamente.

II. Questões a decidir pelo Tribunal arbitral:

10. Assim, considerando a formulação da causa de pedir e do pedido apresentados pela Requerente, constata-se que **a questão a decidir pelo Tribunal arbitral** nos presentes autos é a de saber se a liquidação oficiosa de IRS, resultante de procedimento de inspeção tributária instaurada face à ausência de declaração e apresentação do anexo G – incrementos

patrimoniais- e às divergências detetadas na declaração de IRS referente ao ano de 2018, é ou não ilegal, à luz do disposto no artigo 52º do CIRS.

A esta questão central para a decisão do litígio, veio o Requerente suscitar, incidentalmente, a questão de saber, ainda, se no caso dos presentes autos se impunha a aplicação dos critérios de aplicação subsidiária, como sucede, por exemplo, no caso previsto na alínea b) do artigo 48.º do CIRS, segundo o qual deverá considerar-se como valor de aquisição o valor nominal das ações (não cotadas), quando não for possível fazer prova do custo documentalmente. E, conexas com as anteriores, a questão de saber se não só era possível, como seria exigível à Requerida, considerar a situação contributiva do Requerente como um todo, incluindo investigar e descortinar se o sujeito passivo, no ano em causa, suportou ou não menos-valias, e se as devia, ou não, considerar na liquidação oficiosa emitida. Alega o Requerente que a Requerida estava obrigada a fazer essa indagação e que, ao não o fazer, incorreu em violação dos princípios da capacidade contributiva, nos termos consagrados nos artigos 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP), enquanto expressão do princípio da igualdade fiscal ou tributária. Com base nestas alegações o Requerente pretendeu que *«o valor de aquisição das ações detidas pelo Requerente na B... SGPS, S.A seja considerado como adquirido a valor nominal, apurando-se a mais-valia em conformidade. Peticiona ainda o Requerente que as prestações suplementares, sendo as mesmas necessariamente realizadas em dinheiro, deverá considerar-se os elementos contabilísticos juntos aos autos – e já juntos ao processo administrativo instrutor, bem como aqueles que foram remetidos ao processo posteriormente – são suficientes para a prova documental a que se alude no artigo 49.º do Código do IRS.»*

II- SANEADOR

11. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente face ao disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

13. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cumprido decidir.

III- DECISÃO E FUNDAMENTOS

§1- Decisão da Matéria de facto

§1.1 Factos Provados

14. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a. O Requerente, sujeito passivo de IRS, apresentou a Declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2018, em 26/06/2019, tendo apresentado os anexos A, B, F e H a que correspondeu a liquidação nº 2019... com valor a pagar de € 673,34;
- b. Por consulta do sistema informático da Autoridade Tributária (SIT), na opção “Consultas Obrigações Detalhe-Modelo 4-Por Entidade Declarante”, esta verificou que no ano de 2018 o sujeito passivo havia procedido à alienação onerosa de ações e outros valores mobiliários à sociedade C..., NIPC/..., nos termos seguintes:
 - i. Alienou à sociedade comercial com a firma C..., Lda. **3.900 ações** que detinha na sociedade D..., S.A., NIPC/..., que adquirira em 2010, pelo valor de €429.000,00.
 - ii. Alienou **54.240 ações** e **94.999,44** títulos de participação que detinha na sociedade B... SGPS SA, NIPC/..., pelos valores de € 5.451,64 e de € 9.548,36;
 - iii. Alienou **219.500 títulos de participação** que detinha na sociedade E... LDA, pelo valor de € 1,00.

- c. Na declaração de IRS submetida pelo Sujeito Passivo/Requerente, em prazo, não foi declarada nenhuma destas alienações;
- d. Foi, por isso, ordenada a ação inspetiva interna, de âmbito parcial, em sede de IRS ao ano fiscal de 2018, nos termos da Ordem de Serviço n.º OI2021... .
- e. No âmbito desta ação inspetiva constatou-se que o Requerente tinha auferido mais valias no âmbito de alienações onerosas de participações sociais, nomeadamente, ações e títulos de participação, não tendo apresentado o anexo G.
- f. Já em sede de inspeção tributária foram apurados os seguintes factos:
- Alienou à sociedade comercial com a firma C..., Lda. **3.900 ações** que detinha na sociedade D..., S.A., NIPC/..., que adquirira em 2010, por €45.000,00, juntamente com as prestações suplementares realizadas, no valor de 50.000,00 € (cinquenta mil euros), pelo valor agregado de €429.000,00;
 - Alienou **54.240 ações** e **94.999,44** títulos de participação que detinha na sociedade B... SGPS SA, NIPC/..., pelos valores de € 5.451,64 e de € 9.548,36;
 - Alienou **219.500 títulos de participação** que detinha na sociedade E... LDA, pelo valor de € 1,00. (cfr. RIT)
- g. Em 2018, o Requerente interpelou a referida sociedade (C...) para registar a transmissão de prestações suplementares no valor de 50.000,00 € (cinquenta mil euros) a favor da sociedade C... Lda; (cfr. carta datada de 25 de outubro de 2018, remetida pelo Requerente à D..., S.A, doc. n.º 7 em anexo ao pa.);
- h. A C..., Lda. é uma **sociedade comercial por quotas da qual o Requerente é gerente e detentor da totalidade do capital social** – cfr. certidão permanente junta aos autos)
- i. O Requerente foi notificado do projeto de relatório de inspeção tributária, por Ofício n.º ..., de 22 de outubro de 2022, no qual se propunha a liquidação adicional de imposto no valor de 114.168,60 € (cento e catorze mil cento e sessenta e oito euros e sessenta cêntimos), em consequência exclusiva da alienações onerosa de 3.900 (três mil e novecentas) ações representativas do capital social da sociedade comercial com a firma D..., S.A. – (cfr. projeto de relatório de inspeção, doc. n.º 4 em anexo ao pa)
- j. De acordo com o projeto de relatório de inspeção tributária, tais ações teriam sido – cfr. doc. n.º 4: a) Adquiridas a F..., em 28 de fevereiro de 2010, pelo valor nominal de 5,00

- € (cinco euros); b) Alienadas à sociedade comercial com a firma C..., titular do NIF ..., pelo valor global de 429.000,00 € (quatrocentos e vinte e nove mil euros).;
- k. O Requerente exerceu atempadamente o seu direito de audição prévia, tendo alegado em síntese, que:
- i. O valor de aquisição das ações representativas do capital social da sociedade comercial com a firma D..., S.A. corresponde a 50.000,00 € (cinquenta mil euros), de acordo com o que lhe fora possível apurar;
 - ii. Que, para além daquelas ações, alienou também, no mesmo ato, prestações suplementares no valor de 50.000,00 € (cinquenta mil euros), efetuadas entre 2011 e 2012, cujo valor deverá ser computado no respetivo valor de aquisição, para efeitos de cálculo das mais e menos-valias;
 - iii. Que as demais alienações enquadráveis em sede de categoria G de IRS, identificadas no relatório de inspeção tributária foram indevidamente desconsideradas, as quais geraram menos-valias;
 - iv. Que, no que se refere à sociedade comercial com a firma B... SGPS SA, o Requerente se equivocou no preenchimento da declaração Modelo 4, sendo que na verdade não foram alienados títulos de participação, mas sim prestações suplementares, devendo considerar-se como valor de aquisição o montante de 94.999,44 € (noventa e quatro mil novecentos e noventa e nove euros e quarenta e quatro euros);
 - v. Que considerando o valor de aquisição agregado entre ações e prestações suplementares, correspondente a 149.241,44 € (cento e quarenta e nove mil duzentos e quarenta e um euros e quarenta e quatro cêntimos), se apura, quanto a esses elementos, uma menos valia agregada de 134.241,44 € (cento e trinta e quatro mil duzentos e quarenta e um euros e quarenta e quatro cêntimos);
 - vi. Que, relativamente à sociedade comercial com a firma E... Lda., o Requerente se equivocou igualmente no preenchimento da declaração Modelo 4, sendo que na verdade não foram alienados títulos de participação, mas sim prestações suplementares, devendo o seu custo de aquisição corresponder a 219.500,00 € (duzentos e dezanove mil e quinhentos euros);

- vii. Que, para além do mais, a B... SGPS SA e a E... Lda. são microempresas, ao passo que a D..., S.A., é uma pequena empresa, motivo pela qual apenas 50% de qualquer mais-valia apurada estaria sujeita a tributação em sede de IRS;
- l. No âmbito do relatório final de inspeção tributária, a Requerida entendeu que:
- i. Os elementos carreados para os autos pelo Requerente evidenciam que o valor de aquisição das ações representativas do capital social da sociedade comercial com a firma D..., S.A. corresponde a 45.000,00 € (quarenta e cinco mil euros);
 - ii. Que, sendo aquela sociedade uma pequena empresa não cotada no mercado regulamentado ou não regulamentado na bolsa de valores, apenas 50% da mais-valias fiscal é objeto de tributação, nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 3, do Código do IRS (“CIRS”);
 - iii. Que, considerando o valor de realização daquelas ações, a mais-valia tributável ascende a 189.975,00 € (cento e oitenta e nove mil novecentos e setenta e cinco euros), sendo devido a título de tributação autónoma, à taxa de 28%, um montante de imposto correspondente a 53.193,00 € (cinquenta e três mil cento e noventa e três euros);
 - iv. Quanto às demais operações, entendeu que (i) *“De acordo com a informação prestada pelo contribuinte as prestações suplementares da E... foram vendidas juntamente com as ações e prestações suplementares da B..., não sendo, por conseguinte, possível isola o valor de cada transação”*; (ii) *“Em sede de direito de audição, não foram apresentados novos elementos, que comprovem os valores efetivos de aquisição e de venda, das ações e das prestações suplementares, pelo que não foi possível proceder ao cálculo de qualquer mais ou menos valias”*.
- m. Entretanto, os SIT emitiram uma declaração oficiosa já com o anexo G, tendo resultado a liquidação nº 2022... impugnada nos presentes autos;
- n. Resulta, ainda, do RIT, que o sujeito passivo, foi notificado através do ofício n.º ... de 2021/07/29, para, **no prazo de 15 (quinze) dias, proceder da seguinte forma:**
«Submeter via Portal das Finanças declaração de rendimentos de IRS Modelo 3 de

substituição, referente ao ano de 2018, conforme disposto nos artigos 57.º e 60.º ambos do CIRS; - Comprovar o valor de aquisição das ações e dos títulos de participação através de documentos.

- o. O Requerente apresentou em 23/11/2022 uma declaração de substituição que se encontra na situação de “Não liquidável”, uma vez que já existia uma declaração oficiosa emitida pelos SIT, o que significa que o Requerente apresentou a declaração de substituição após ser notificado do relatório de inspeção.
- p. As correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção, descritas nos capítulos III e IX do Relatório de Inspeção, **fundamentam-se nos seguintes factos:**

«Em 01-10-2018, o sujeito Passivo alienou à sociedade C... Lda, com o NIF..., 3.900 ações pelo montante de € 429.000,00 que detinha na sociedade D..., SA, NIF...;

A aquisição daquelas ações foi efetuada em 28-02-2010 ao Sujeito Passivo F..., pelo montante de € 45.000,00, de acordo com o Contrato de Compra e Venda apresentado no exercício do Direito de Audição.

Da conjugação dos artigos 9º nº 1 al. a), 10º nº 1 al. b), 43º nº 3, 44º nº 1 al. f), 48º al. b), 50º nº 1 e 72º nº 1 al. c) do Código do IRS, foi apurado imposto em falta no montante de € 53.193,00, assim calculado: $MV = VR - (VA \times \text{Coeficiente de Desvalorização Monetária (Portaria 317/2018 de 11/12)})$ Imposto em falta = $MV \times 28\% \times 50\%$ Sendo: MV – Mais-Valia VR – Valor de Realização - € 429.000,00 VA -Valor de Aquisição - € 45.000,00 Mais-Valia = $429.000,00€ - (€ 45.000,00 \times 1,09) = € 379.950,00$ Imposto em falta = $€ 379.950,00 \times 28\% \times 50\% = € 53.193,00$ 14.

O Requerente solicita que para o cálculo da Mais-Valia na Venda de 3.900 ações, sejam consideradas no Valor de Aquisição também as Prestações Suplementares que entre 2011 e 2012, na qualidade de acionista da sociedade D..., SA, realizou, a partir da sua conta pessoal, no valor de € 50.000,00.

Alega que estas Prestações se encontram refletidas na contabilidade da sociedade D..., SA, na conta 532 - Prestações Suplementares e junta como única prova o Balancete relativo a novembro de 2013 como doc. nº 6.

Este Balancete reflete na conta 532, o montante de € 50.997,60, não indicando a que acionista respeitam, pelo que não é suficiente para comprovar a entrega de Prestações Suplementares por parte do acionista A... no montante de € 50.000,00.

Conforme é referido pelo Requerente, para cabal esclarecimento desta matéria, deve a sociedade D..., SA. apresentar os elementos efetivos de prova atrás indicados: - Balancete analítico, que evidencie o registo das Prestações Suplementares realizadas pelo Requerente, e respetivo valor, com referência aos períodos de setembro, outubro e novembro de 2018; - Cópia das atas da assembleia geral que determinaram a realização de Prestações Suplementares pelo Requerente; - Os documentos que atestam a transmissão das Prestações Suplementares realizadas pelo Requerente a favor da C..., LDA, no seguimento da solicitação que lhe foi dirigida por escrito pelo Requerente.

Tais elementos deviam ter sido solicitados à sociedade D..., SA. por parte do Requerente e apresentá-los à AT no procedimento inspetivo, quando foi notificado para tal em 29-07-2021, ou no Pedido de Pronúncia Arbitral, o que não aconteceu. A falta dos referidos elementos essenciais de prova da entrega de Prestações Suplementares à sociedade D..., SA, por parte do acionista A..., impossibilita que o montante de € 50.000,00 possa ser considerado como fazendo parte do Valor de Aquisição das 3.900 Ações.

(...) Face ao exposto para o cálculo da Mais-Valia considera-se apenas como Valor de Aquisição das Ações o montante de € 45.000,00.»

q. Em 04-06-2023, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral.

§1.2 Factos não Provados

15. Não se deu como provado que entre 2011 e 2012, na qualidade de acionista daquela sociedade, o Requerente tenha realizado, a partir da sua conta pessoal, prestações suplementares, no valor agregado de 50.000,00 € (cinquenta mil euros), uma vez que do

balancete junto aos autos como documento nº6 não se extrai a que acionista respeita o registo na conta 532, do montante de € 50.997,60.

16. Considerando a matéria provada, resulta que antes, durante e depois do procedimento tributário o Requerente teve oportunidade de obter os documentos necessários e suficientes para demonstrar esta específica alegação. Porém, não alcançou apresentar a prova que diz existir.

§1.3 Fundamentação da Decisão de Facto

17. A fundamentação da decisão sobre a matéria de facto assenta na prova documental junta aos autos pelas partes, nomeadamente, no processo administrativo junto pela Requerida. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
18. O Tribunal formou a sua convicção, quanto à factualidade dada como provada e como não provada, com base nos documentos juntos ao pedido arbitral e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a Resposta, tendo como suporte todos os elementos de prova colhidos nos autos de inspeção tributária.
19. Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
20. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.
21. Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente da prova documental junta aos autos pela Requerente

e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, que foram apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos e tendo presente a ausência da sua contestação especificada pelas partes, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

§2. Decisão da matéria de Direito

§2.1. Sobre a aplicação do disposto no artigo 52º do CIRS

Nos presentes autos está em causa aferir da legalidade da liquidação impugnada, a qual tem o seu enquadramento jurídico, como consta no RIT, nas divergências entre a declaração do sujeito passivo (**na qual, na verdade, não declarou as alienações efetuadas e mencionadas no probatório**) e os elementos colhidos pela AT por dados constantes do SIT.

Ora, a divergência é evidente face à ausência de declaração no anexo G do Modelo 3 – IRS.

Dir-se-á que se trata de um facto notório.

Não obstante, analisemos o regime jurídico contido no 52º do CIRS, do qual resulta que havendo divergências e reunidos os pressupostos de facto e de direito contidos, no nº1 e 2 do referido normativo legal, está a AT habilitada a promover a respetiva liquidação oficiosa de imposto devido e, assim, a repor a verdade material tributando o que, e quem, o deve ser.

Tecnicamente, foi isso que sucedeu nos presentes autos, como bem se evidencia pela extensa matéria de facto apurada e dada como assente nos presentes autos. Vejamos pois.

Em primeiro lugar, é de salientar que a norma do n.º 1 do artigo 52.º do CIRS, se basta com a demonstração de que "*possa existir*" divergência entre os valores declarado e real, o que não se confunde com a efetiva existência dessa divergência.

Assim, a AT apenas tem o ónus de demonstrar factos que evidenciem a possibilidade de existir divergência e, já não, factos demonstrativos de que a divergência efetivamente existe.

Como é fácil de perceber, a "possibilidade de existir" e a "efetiva existência" são coisas bem distintas, tal como também é o peso do encargo probatório necessário à demonstração de uma e de outra.

E sobre esta questão é já abundante a jurisprudência dos nossos tribunais arbitrais e dos nossos tribunais superiores.¹

Porém, há que ressaltar no caso dos presentes autos que a divergência, como se disse, é notória, uma vez que não existiu sequer declaração em sede de IRS do ano em causa (2018).

Pelo que a AT estava habilitada a promover o procedimento próprio para reposição da verdade tributária, e foi o que fez, ao instaurar o procedimento de inspeção que conduziu à liquidação contestada no presente processo arbitral.

O Requerente podia ter aproveitado o procedimento inspetivo, nomeadamente para regularizar a situação e apresentar declaração de substituição, espelhando toda a factualidade que rodeia as mais valias apuradas, e as eventuais, e alegadas, menos valias apuradas.

Ora, não o fez porque não tem, aparentemente, meios de prova capazes de sustentar o que alega.

Na verdade, a norma do artigo 52º do CIRS subdivide-se em duas partes distintas: uma primeira parte de alcance geral e, como tal, **aplicável a todas as situações geradoras de mais-valias**, e que subordina a AT, ao proceder à determinação do valor de realização (é este o valor que está em causa no preceito), à consideração fundada de que possa existir divergência entre o valor declarado e o valor real da transmissão (n.º 1 do artigo 52.º do CIRC).

Exige claramente o legislador que só se passe à segunda parte da norma se cumpridos os requisitos e procedimentos aí fixados, e que exigem da Requerida que apresente as razões objetivas que possam fundamentar a “*divergência entre o valor declarado e o valor real da transmissão*”.

No caso dos presentes autos, esta primeira parte está cabalmente demonstrada, como já se disse.

¹ Veja-se a este propósito, por todos, o Acórdão arbitral proferido no processo nº 812/2019 de 19-01-20221, disponível in [CAAD - Jurisprudência](#).

Preenchido ou satisfeito este primeiro requisito, impõe o legislador que se passe então à segunda parte, vertida nos n.ºs 2 e 3, onde o legislador consagra uma presunção objetiva, instrumental, de preço de venda para ações, outros valores mobiliários e quotas.

No caso dos autos esta segunda parte encontra-se igualmente bem resolvida, dado que, como consta no RIT, já que no SIT constava o valor das transações efetuadas. Ou seja, a ausência de declaração em sede de IRS do ora Requerente não prejudicou o conhecimento e o acesso às declarações das transações efetuadas por outras entidades envolvidas nas mesmas.

Logo, a IT não teve de fazer grande indagação para chegar aos valores, dado que o SIT lhe forneceu todos os elementos essenciais de que necessitava para o efeito. Dito de outro modo, em sede de IT bastou dar como bom o valor que encontrou registado no sistema.

A este propósito defendem André Salgado de Matos e Rodrigo Queirós e Melo que: «*O n.º 1 exige que a DGCI considere fundadamente que existe divergência entre o valor declarado e o valor real da transmissão. Ou seja, não basta que o valor declarado seja inverosímil, improvável ou pouco usual, tem que existir prova de que não é o valor real. E tem também, salvo nos casos dos n.ºs 2 e 3, que existir prova de qual é o valor real*»².

Adere-se a esta interpretação e, como já se disse supra, sempre que a questão nele tratada (divergência de valores) se suscite em matéria de valor de realização, numa operação suscetível de gerar mais-valias, a primeira questão a resolver é a que coloca o n.º 1, isto é, fundamentar que existe, ou indiciar fundadamente que existe, uma não coincidência entre o valor declarado e o valor real da alienação.

Dando-se por assente a divergência, passa-se, então, à segunda fase do procedimento de determinação do valor de realização nos termos e com os métodos que forem considerados apropriados, exceto se se tratar de situações que se integrem nas hipóteses previstas nos n.ºs 2 e 3, das quais, e só nesta segunda fase do procedimento, resultará um valor de realização presumido, caso se não tenha chegado ao valor real de alienação, nos termos do n.º 1.

Posto isto, não há dúvida de que o Requerente, ao incumprir as suas obrigações declarativas, habilitou a AT/IT a proceder pela via inspetiva ao procedimento próprio para

² Cfr. André Salgado de Matos e Rodrigo Queirós e Melo, in Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Anotado, com revisão de Rodrigo Queiroz e Melo, ed. Instituto Superior de Gestão, 1999, p. 323.

tributar a mais-valia realizada. Agiu, pois, em perfeita sintonia com o disposto no artigo 52º do CIRS.

Quanto à determinação do valor, ela foi facilitada pela existência de obrigação declarativa para todos os sujeitos passivos de IRS que alienem e adquiram ações e outros valores mobiliários. Esta obrigação acessória constitui um instrumento de controlo cruzado e de avaliação da veracidade dos rendimentos declarados: deverão comunicar à AT essas operações através da declaração Modelo n.º 4 quando as mesmas tenham sido realizadas sem intervenção dos notários, conservadores e oficiais de justiça, ou das instituições de crédito e sociedades financeiras. (artigo. 138º do CIRS).

Para além da obrigação declarativa da entrega do modelo n.º 4, os sujeitos passivos de IRS que vendam ações e outros valores mobiliários, terão que evidenciar o ganho resultante dessa mesma alienação, na respetiva declaração de rendimentos de IRS Modelo 3, com o anexo G.

Ora, posto isto e retornando ao caso dos autos, de acordo com o que consta na declaração Modelo 4 que foi submetida e conforme declaração assinada pelo sujeito passivo que os SIT obtiveram junto da sociedade D..., S.A., o contribuinte no ano de 2018 vendeu 3.900 ações pelo valor global de € 429.000,00, mas não evidenciou o ganho resultante dessa mesma alienação, na declaração de rendimentos de IRS Modelo 3 que submeteu.

O mesmo sucedeu para a sociedade C..., tendo os SIT solicitado ao Requerente documentação, registos das prestações suplementares e ações, sua contabilização e meio de pagamento, elementos que não foram disponibilizados pelo Requerente, que apenas informou que não existiriam meios de pagamento, nem atas, nem outros documentos que lhe foi sugerido apresentar.

Por outro lado, a alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º, juntamente com a alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do CIRS, considera como rendimentos da categoria G (mais-valias), os ganhos provenientes da alienação onerosa de partes sociais, nomeadamente alienação de quotas ou ações de sociedades comerciais.

A mais-valia (ou menos-valia) resultante da alienação de ações por parte do acionista é dada pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição das ações, líquidos da

parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, conforme previsto no n.º 4 do artigo 10.º do CIRS.

O valor de realização é determinado pelo valor da contraprestação paga ou a pagar, conforme a alínea f) do n.º 1 do artigo 44.º do IRS.

Não se vê, pois, qual a ilegalidade cometida que possa pôr em crise a liquidação impugnada.

Quanto ao que vem alegado relativamente às prestações suplementares da E..., alegadamente vendidas juntamente com as ações e prestações suplementares da B..., elas não fazem parte do objeto deste processo, mas ainda que outro fosse o entendimento deste tribunal, sempre resultaria impossível isolar o valor de cada transação.

Em sede de direito de audição, não foram apresentados novos elementos comprovativos dos valores efetivos da aquisição e da venda, das ações e das prestações suplementares, pelo que não era exigível, nem sequer seria possível (dada a falta de documentação) proceder ao cálculo de quaisquer mais ou menos valias.

Como determina o artigo 341º do Código Civil (CC), as provas têm por função a demonstração da realidade dos factos. Determina o nº 1 do artigo 342º do mesmo diploma (e o art. 74º da LGT) que àquele que invocar um direito cabe fazer prova dos factos constitutivos do direito alegado.

Quer isto dizer que cabia ao Requerente provar os factos que alegou (no caso, no artigo 22º da audição prévia).

Porém, ainda que a AT chamasse a si essa tarefa de apurar os valores envolvidos nos factos alegados, teria forçosamente de concluir que tal não lhe seria possível: porque a decisão de assumir uma imparidade e a determinação do seu valor, a determinação do valor dos ativos subjacentes à reserva de reavaliação constituída e fixação dos seus valores, bem como a determinação da probabilidade do risco associado a uma eventual provisão a constituir e a determinação do seu valor, estão sujeitas a juízos de valor que envolvem inúmeras variáveis da vida da Sociedade, que a AT não pode conhecer com o necessário rigor.

Por último, por se tratar de um rendimento de categoria G), veio alegar o Requerente que resulta dos termos conjugados do disposto na alínea b) e na alínea h) do n.º 1 do artigo 10º do CIRS que os ganhos decorrentes da alienação de partes sociais, de créditos, de prestações acessórias e de prestações suplementares estão sujeitos a IRS, à luz das regras de determinação da matéria coletável aplicáveis à categoria G; e que assim, por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º do CIRS, o valor dos rendimentos tributáveis tem de corresponder ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias.

Contudo, tal obedece a uma demonstração prévia da ocorrência das mais-valias e das menos-valias.

O Requerente optou deliberadamente por não declarar as mais valias que realizou.

Mais tarde, confrontado com a instauração do procedimento inspetivo veio construir toda uma tese que conduz ao apuramento de uma menos valia: mas não tem os documentos necessários para a demonstração do que alega.

Apesar das funções desempenhadas, ao longo do tempo e ainda na atualidade, nalgumas das sociedades envolvidas nas transações que agora diz terem existido, a verdade é que não consegue provar o que alega. Ou seja, não pode alegar factos que quer ver reconhecidos sem instruir os autos dos elementos de prova adequados e necessários. Por isso, veio, aliás, requerer ao Tribunal arbitral que o fizesse, ou seja, que notificasse as entidades por si indicadas para apresentarem os documentos que já em sede de Inspeção Tributária podia, e devia, ter apresentado ele próprio.

Dito de outro modo, o Requerente, que não ignora as regras do ónus da prova, pretende que seja a AT, a IT quiçá, mesmo o Tribunal arbitral, a fazerem prova das suas alegações, o que de todo se afigura aceitável à luz das regras processuais em vigor.

Quanto à alegação da presunção de veracidade contida no artigo 75.º, n.º 1 da LGT, onde se dispõe que se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações do contribuinte, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, há que recentrar a questão no ponto de partida que conduziu à liquidação oficiosa impugnada: o Requerente não declarou as alienações em sede de declaração anual de IRS. Facto que despoletou os restantes.

Tendo tido todas as oportunidades para o fazer, nomeadamente, para apresentar a declaração de substituição, só o fez depois da emissão da liquidação oficiosa.

Apesar do que vem exposto, admita-se, por mera hipótese académica, que o Requerente se equivocara profundamente sobre as obrigações declarativas e fiscais a cumprir, e que só se dera conta dessas falhas em sede de processo inspetivo tributário, ou mesmo depois dele.

Pois bem, a forma de resolver o seu problema não passa pela impugnação de uma liquidação oficiosa à qual deu origem por inércia, mas sim a de repor a verdade declarativa, corrigindo todos os lapsos que agora veio alegar, e dos quais, aliás, sustenta ter resultado uma menos valia.

Existem procedimentos tributários adequados para essa finalidade, como a revisão do ato tributário.

O que a este Tribunal é requerido, e a isso se cinge a sua competência, é saber se os pressupostos de facto e de direito contidos no dispositivo do artigo 52º do CIRS se verificam, e se o procedimento inspetivo que conduziu à liquidação respeitou os princípios legais em vigor. Ora, por força do que vem decidido no ponto anterior, já vimos que a liquidação se afigura legal, não sendo esta a via adequada para se desenvolver outros juízos que não sejam os de legalidade ou de ilegalidade dos atos impugnados.

Neste ponto, sejamos claros, o que releva é analisar se com os dados de que dispunha, e considerando a ausência de declaração dos valores devidos para efeitos de cálculo dos rendimentos de categoria G, a Inspeção Tributária (IT) atuou, ou não, de acordo com a lei.

As alegações do sujeito passivo, quanto à obrigação de outros fazerem o que lhe cabia a ele fazer, em devido tempo, não podem ser tidas em conta pelo Tribunal, o qual tem competências meramente anulatórias, assentes em juízos de mera legalidade, não lhe cabendo a função de recolher documentos ou informações que deviam ter sido apresentadas, nos momentos devidos, pelo próprio sujeito passivo.

Naturalmente, se a IT detetou as falhas na declaração do sujeito passivo, perde sentido a alegação do Requerente, pretendendo fazer valer a presunção de veracidade de elementos contabilísticos que ele próprio não apresentou.

A validade do procedimento e da liquidação tem de ser aferida à luz dos elementos recolhidos na fase instrutória do procedimento, não podendo atender-se a elementos surgidos depois de terminado o procedimento inspetivo tributário. Quando tal sucede, há que promover uma revisão do ato tributário, nos termos legalmente previstos, e não uma declaração de ilegalidade de um ato produzido com base nos meios probatórios recolhidos nos termos evidenciados pelos elementos contabilísticos do próprio sujeito passivo.

Ora, por ser assim, tem de se considerar válido o mesmo princípio para verificar se o ato de liquidação foi, ou não, bem alicerçado em pressupostos de facto e de direito, que só podem ser os que eram ao tempo do procedimento inspetivo. Ou seja, a decisão do tribunal deve cingir-se aos elementos constantes dos autos e do processo administrativo que serviu de base à produção da liquidação de imposto impugnada.

Ora, o Requerente veio, já em sede de processo arbitral, requerer que fosse o Tribunal a notificar as empresas, cujas participações sociais foram por si alienadas, para entrega dos elementos de prova do que alega (Pontos 27 a 29 do PPA), quando, relativamente a alguns deles, para a sua apresentação a AT já tinha notificado o contribuinte no decurso da ação de inspeção e sem sucesso.

Era sobre o Requerente que recaía o ónus da prova dos factos que alegou no PPA.

Ao que acresce um número de lapsos e omissões que lhe são imputáveis, tais como, por exemplo:

a) No ponto 18 do PPA, quanto ao preço de aquisição das ações da sociedade D... SA, o Requerente refere que terão sido 50 mil euros, “...de acordo com o que lhe fora possível apurar.”; mas mais adiante, já refere que o custo de aquisição foi de €45.000,00 mil euros. (ponto 20 do PPA);

b) Não junta cópia do movimento financeiro que terá suportado a entrada de 50 mil euros de prestações suplementares de capital (PSC) em 2011 e 2012, assumindo que a deliberação da assembleia geral data de momento posterior a essa realização (2013); relativamente a estes aspetos de meios de pagamento, a AT afirma que o contribuinte lhe terá referido que não existiam (cfr. Ponto 32 da Resposta). Por seu turno o Requerente em Anexo ao requerimento entregue em 4 de setembro de 2023 remete essa prova para o Doc. nº 3;

c) Também invoca que vendeu PSC, quando se sabe que a sua natureza as aproxima tanto do capital social que na maior parte das transações estão incluídas no preço de venda do próprio capital;

d) Foi inconsistente no preenchimento da Declaração Modelo 4, confundindo prestações suplementares com capital social;

e) Não procedeu à junção da documentação que protestou juntar relativamente a uma outra operação geradora de mais valias (Ponto 32 do PPA);

f) Os elementos complementares juntos pelo Requerente em 13 de novembro não são suficientes (tratando-se de minutas contratuais) para colmatar a manifesta insuficiência de prova.

São lapsos e omissões do Requerente que agravam as insuficiências – e ocasionalmente as ausências – da prova com que estava onerado, nos termos do art. 342º do Código Civil e do art. 74º da LGT.

Como sabemos, porque o tribunal arbitral está cingido a juízos de legalidade, o que verdadeiramente releva é saber se a AT tinha, ou não, legitimidade e fundamento para proceder como procedeu, e, por tudo o que vem exposto, a conclusão que se impõe é que a AT estava habilitada a proceder à liquidação oficiosa nos termos em que esta se processou.

Ou seja, a insuficiência de prova, à data da correção e ainda agora, confere à AT a legitimidade para proceder nos termos do artigo 52º do CIRS, e nesse caso as liquidações impugnadas não estão feridas de ilegalidade, pelo que improcede o pedido, devendo manter-se, na ordem jurídica, as correções propostas pela Inspeção Tributária em sede de IRS, quanto ao ano de 2018.

§2.3.3 – Questões de conhecimento prejudicado

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, pela ordem disposta pelo art. 124º do CPPT, não o tendo sido aquelas cuja decisão

ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (como as referentes a juros) – art. 608º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, c) e e) do RJAT.

IV – DECISÃO

Termos em que se julga neste tribunal coletivo:

- a) Considerar improcedente o pedido arbitral e, em consequência, manter a liquidação impugnada e respetiva liquidação de juros;
- d) Condenar o Requerente nas custas processuais

V – VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor do processo em €61.020,84 € (sessenta e um mil e vinte euros e oitenta e quatro cêntimos) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VI - CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 2.448,00, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo do Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de fevereiro de 2024

O Tribunal Coletivo,

Fernando Araújo (Árbitro presidente)

Maria do Rosário Anjos (Árbitro vogal)

Jorge Carita (Árbitro vogal)