

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 668/2024-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Tributação em 50% das mais-valias - artigo 43.º, n.ºs 3 e 4, do Código do IRS.

Sumário

1. A qualificação dada ao procedimento de inspeção pela Autoridade Tributária não é vinculativa, devendo apurar-se, em função dos concretos actos praticados e independentemente do local em que ocorra a análise, se se trata de uma inspeção externa ou interna.
2. A qualificação de uma inspeção tributária como externa, quando tenha sido conduzida como se de inspeção interna se tratasse, apenas será geradora de nulidade dos actos subsequentes em caso de preterição de formalidades essenciais, estando ao invés em causa uma mera irregularidade, sanada, quando seja evidente a oportunidade dada ao sujeito passivo para se pronunciar no decurso do procedimento e para exercer o direito de audição prévia à emissão do relatório final de inspeção.
3. Não há falta ou insuficiência de fundamentação, se a AT indica os seus argumentos de forma sucinta, mas precisa, sendo compreendidos por destinatário médio.
4. Para efeitos de desconsideração do certificado de PME emitido pelo IAPMEI, para efeitos da tributação em 50% das mais-valias de acordo com o disposto no artigo 43.º, n.ºs 3 e 4, do Código do IRS, a AT tem que ilidir a prova plena de que o mesmo goza.

Acórdão

Os Árbitros Victor Calvete (Árbitro-Presidente), Sérgio Pontes e Clotilde Celorico Palma (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

1.

I. Relatório

1. A..., com o NIF ...e B ..., com o NIF ... (de ora em diante Requerentes), residentes na Rua ..., lote ..., n.º ..., ..., ...-... Coimbra, apresentaram, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT), em conjugação com o disposto na alínea a) do artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante CPPT), pedido de constituição de Tribunal Arbitral, solicitando a anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (de ora em diante IRS) n.º 2024..., relativa ao ano de 2020 (nota de cobrança n.º 2024...), e de juros compensatórios, na importância total de € 1 790 983,86.

2. Fundamentando estes pedidos a Requerente alegou, em resumo, o seguinte:

a) A actuação da AT padece de várias ilegalidades, nomeadamente:

- A classificação do procedimento inspectivo quanto ao lugar (artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária e Aduaneira/RCPITA), atendendo a que o mesmo foi considerado pela AT como interno (alínea a)) mas é externo (alínea b)), porque “(..) não se reconduziu unicamente à análise formal e de coerência de documentos na posse da Administração fiscal através da consulta das declarações e registos contabilísticos à partida na posse da AT.”, mas também aos elementos colhidos em diligências externas de cariz investigatório. Neste contexto, invoca que os actos inspectivos decorrentes da fiscalização interna tiveram carácter externo, sem que a AT tivesse credenciação para o efeito, em clara violação do disposto nos artigos 13.º e 49.º do RCPITA.

- Preterição de formalidades legais (artigo 99.º, alínea d), do CPPT), uma vez que foram pedidos elementos directamente ao contabilista (que não foi designado representante), em vez de serem solicitados aos contribuintes e ora Requerentes, conforme o previsto nos artigos 59.º, n.º 3, alínea d), da Lei Geral Tributária/LGT.

- Falta de fundamentação de facto e de direito (artigo 77.º, n.º 1, da LGT e 268.º da Constituição da República Portuguesa/CRP).

2.

Neste contexto, os Requerentes concluem que a actuação da AT viola os princípios constitucionais da legalidade, boa-fé, proporcionalidade, necessidade, imparcialidade, garantia e cooperação, o que determina a anulabilidade das liquidações emergentes do procedimento inspectivo.

b) Verificação do estatuto de PME da C..., S.A.

Os Requerentes sustentam que a entidade – C..., S.A. cumpre os critérios para ser considerada como pequena empresa nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, para beneficiar do disposto no artigo 43.º, n.ºs 3 e 4, do Código do IRS (CIRS), isto é da tributação em 50% das mais-valias, sendo que a AT para refutar tal entendimento se baseou nas relações existentes entre as empresas e o grau de influência que os sócios ora Requerentes tiveram para determinar ou influenciar as decisões da empresa.

Neste contexto, consideram que não está provada a actuação concertada das pessoas singulares e sócios na gestão das empresas em causa (no caso os Requerentes marido e mulher), não tendo a AT demonstrado que actuaram de forma concertada no exercício das suas funções nas empresas, de forma a exercerem uma influência dominante nas decisões comerciais de uma empresa sobre a outra. Concluem assim os Requerentes que o RIT não contém elementos que permitam concluir por uma actuação concertada e a AT não conseguiu ilidir a prova do certificado do IAPMEI, conforme lhe competia nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT e do artigo 342.º, n.º1, do Código Civil/CC, sendo assim evidente que a liquidação enforma de erro sobre os pressupostos de direito, designadamente, a necessidade de se verificarem ultrapassados os número de efectivos e montantes financeiros durante 2 exercícios consecutivos tanto em 2019 como em 2020, mantendo assim a C... o estatuto de pequena empresa podendo, consequentemente, beneficiar da mais-valia obtida na venda das partes sociais que deverá apenas ser considerada em 50% do seu valor, conforme prescreve o n.º 3 do artigo 43.º do CIRS.

3. Juntou à petição diversos documentos.

4. Cumpridos os necessários e legais trâmites processuais, designadamente os previstos no aludido Decreto-Lei n.º 10/2011 e na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, foi constituído Tribunal Arbitral Colectivo em 1 de Setembro de 2024, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

5. Notificada nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, em 1 de Julho de 2021, veio a AT apresentar resposta a 26 de Setembro de 2024, alegando, sumariamente, que reiterava o entendimento veiculado no Relatório de Inspeção, a saber:

“22.º Conforme consta no ponto II.1 do RIT, quanto ao lugar de realização, o procedimento inspetivo (ordem de serviço OI2022... de 21-03-2022), nos termos da alínea a) do art.º 13º do RCPITA, é classificado como INTERNO, “quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento.” Tendo natureza interna (e não externa), os requerentes não foram notificados da Ordem de Serviço, conforme disposto nos nºs 1 do art.º 51º do RCPITA, segundo a qual, “Da ordem de serviço ou do despacho que determinou o procedimento de inspeção será, no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário, exceto nas situações previstas no n.º 6 do artigo 46.º”. Acrescentando o n.º 2 do mesmo artigo que “O sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante deve assinar a ordem de serviço indicando a data da notificação, a qual, para todos os efeitos, determina o início do procedimento externo de inspeção.”

23º Verifica-se nos autos do processo que foram notificados os SPs e ora requerentes do início de um procedimento inspetivo interno de comprovação e verificação nos termos do nº 2 do art.º 69º da LGT.

24º Não houve necessidade de proceder à alteração de lugar, de âmbito e extensão (artºs 13º e 14º do RCPITA), tendo sido cumpridas as formalidades subjacentes ao tipo de procedimento interno de inspeção tributária, desencadeando as diligências necessárias (recursos a diversos meios disponíveis, pedidos de esclarecimentos/elementos indispensáveis e recolhidos todos os meios de prova admitidos em direito) para o apuramento cabal dos factos tributários e

descoberta da verdade material, tendo sido observados os princípios da verdade material e do inquisitório (art.ºs 6º RCPITA e 58º da LGT).

25º No que diz respeito à intervenção do Contabilista Certificado dos requerentes, contrariamente às alegações dos mesmos, consta dos autos que, nos termos do art.º 59º nº 3 al. d) e nº 4 da LGT, e 48º do RCPITA, a AT solicitou, em 21-11-2023 diretamente aos próprios requerentes (através do ofício n.º DIT1-..., registo CTT nº RH ... PT, da DF de Leiria), elementos/esclarecimentos relacionados com a compra e venda das ações (C... e D... LDA) sendo que a resposta à notificação veio através do gabinete de contabilidade E..., LDA, na pessoa do Sr. F..., por e-mail de 04-12-2023 para a caixa institucional da DF de Leiria, e com conhecimento do próprio SP e ora requerente, A..., e posteriormente reencaminhada para o técnico de inspeção a 05-12-2023, onde se pode ler: “Bom dia, Dada a dificuldade de remeter os documentos solicitados através da área reservada da AT no portal das Finanças vimos por este meio enviar os mesmos respeitantes aos contribuintes ... e ..., A... e B... . Com os melhores cumprimentos F... (...)” E foi em resposta a este e-mail que a AT, solicitou ao CC a remessa dos ficheiros SAF-T de faturação (de estrutura completa) das empresas G..., Lda NIF ... e C..., SA NIF...) e o Livro de Registo de ações da C..., SA. Pedido este satisfeito através de e-mail de 08-01-2024.

(...)

27º Note-se que as empresas G..., Lda e C..., SA são entidades com relações especiais com os requerentes, conforme demonstrado no RIT.

28º Assim, se pode constatar que a intervenção do contabilista não só foi promovida pelos próprios requerentes, para responder ao pedido de elementos da AT durante o procedimento inspetivo, como também nunca se opuseram a esta intervenção. Daí que se não entenda o que ora alegam.

(...)

E a atuação da inspeção tributária foi consentânea com as prerrogativas previstas no art.º 29º, nº 1 al a) do RCPITA bem como ao abrigo dos princípios da colaboração previstos nos artºs 59º da LGT e 48º do RCPITA.

30º Pelo que, conseqüentemente, face ao atrás exposto, não existem quaisquer alegados preterição de formalidades legais essenciais, violação dos deveres fundamentais no âmbito do

procedimento de inspeção, violação dos princípios constitucionais da legalidade, boa fé, proporcionalidade, necessidade, imparcialidade, garantia e cooperação.

(...)

34º Através da Circular nº 7/2014 de 29/07 a AT veio esclarecer que o certificado emitido pela IAPMEI faz presumir a verificação dos requisitos materiais constantes no anexo ao DL nº 372/2007, de 06/11 para ser considerada como Micro ou Pequena empresa. Contudo, como é de lei, as presunções admitem prova em contrário.

35º Foi neste sentido que a AT, no âmbito do procedimento inspetivo, fez a verificação dos critérios materiais vertidos no anexo ao referido DL, tendo concluído que os mesmos não estavam reunidos, e a entidade C... é considerada de Média empresa.

36º Ou seja, não obstante a eventual existência do certificado, a AT pode comprovar que as sociedades não devem ser consideradas micro ou pequenas empresas.

37º Conforme já referido, para determinação da qualificação da empresa, o n.º 4 do art.º 43º do CIRS, remete para o anexo ao referido Decreto-Lei e não para o Decreto-lei em si mesmo, pelo que eventuais documentos apresentados pelo sujeito passivo, mesmo que incluíssem o respetivo certificado, não comprovariam, por si, que o enquadramento como micro ou pequena empresa estaria correto.

38º Assim, face à letra da lei, a existência do certificado emitido pelo IAPMEI não comprova a qualidade da sociedade, uma vez que o CIRS remete, para as definições do anexo e não para as declarações apresentadas no âmbito do processo de certificação e que deram origem aos certificados apresentados, que podem não ser consentâneos com a realidade factual.

39º Consta do RIT, que “Para ser qualificada de PME, uma empresa deve preencher três critérios, ou seja, o do número de pessoas empregadas, o critério financeiro e o critério da independência. O objetivo do critério da independência é assegurar que as medidas destinadas às PME beneficiam verdadeiramente as empresas para as quais a dimensão constitui uma desvantagem e não as que pertencem a um grande grupo e que têm, portanto, acesso a meios e a apoios de que não dispõem os seus concorrentes de dimensão equivalente. A fim de apenas selecionar as empresas que constituem efetivamente PME independentes, há que excluir as construções jurídicas de PME que formam um grupo económico cujo poder é superior ao de

uma empresa desse tipo e há que zelar por que a definição de PME não seja iludida por motivos meramente formais.” (ponto V.1.1.4.2 do RIT) .

40° No ponto V.1.1.4, do RIT, nos termos do anexo ao DL 372/2007 de 06/11, foi comprovada a falta do cumprimento dos critérios materiais, tendo ficado evidente a atuação concertada e as relações existentes entre os intervenientes pessoas singulares e coletivas (ora requerentes e as referidas sociedades), que detinham, juntos ou em conjunto, participações nas sociedades alienadas e exerciam nelas cargos de administração, por um lado e os certificados PME emitidos a 14-10-2020 e 28-08-2021 (todos relativos ao ano de 2020) tinham pressupostos de atribuição não coerentes com a realidade dos factos apurados, por outro lado.

41° Assim sendo, a AT fundamentou de facto e de direito as correções efetuadas (conforme descrito no cap. V do RIT) nos termos referidos no art.º 77º da LGT, contendo todos os factos relevantes para a decisão, bem como o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido (Cfr: Acórdão STA, nº 068/17 de 26/06/2017 e nos termos do artºs 268, nº 3 da CRP, 77º da LGT e 153º do CPA).

42° A AT interpretou e aplicou as normas jurídicas correspondentes tendo em conta a solução plausível de direito, sendo as alegações dos requerentes manifestamente insuficientes para pôr em causa a conclusão final que consta do relatório da inspeção tributária.”

6. A 27 de Setembro de 2024 foi proferido o seguinte Despacho pelo Tribunal Arbitral:

“Uma vez que não foi requerida a audição de testemunhas, dispensa-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT).

Nos mesmos termos, e porque os argumentos da Requerente e Requerida já foram adequadamente explanados, dispensam-se as alegações.

Sem prejuízo de a decisão arbitral ser proferida até ao dia 1 de Fevereiro de 2025, deve a Requerente fazer o pagamento do remanescente da taxa arbitral até ao fim do mês de Outubro.”

II - Saneamento do Processo

1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
2. O objecto principal do processo reporta-se a liquidações de IRS relativas à desconsideração da tributação em 50% das mais-valias nos termos do disposto no artigo 43.º, n.ºs 3 e 4, do Código do IRS.
3. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).
4. O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas questões prévias relativas ao pedido principal, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

III – Fundamentação

1. Questões decidendas

As questões cuja pronúncia se impõe ao Tribunal Arbitral consubstanciam-se, no essencial, em apurar se a AT procedeu adequadamente ao ter, nos termos indicados, procedido às correcções em sede de IRS e liquidação de juros compensatórios.

Importa desde logo analisar quanto às ilegalidades invocadas, designadamente a qualificação da inspecção como externa *vs* interna e a violação dos princípios da legalidade, boa fé, proporcionalidade, necessidade, imparcialidade, garantia e cooperação.

Importa seguidamente analisar se a empresa cujas partes sociais foram alienadas pelos sujeitos passivos devem ser tidas, para efeitos de mais-valias, em sede de IRS, como relativas a microempresas ou pequenas empresas ou médias empresas (PME), podendo beneficiar da tributação em 50% das mais-valias nos termos do disposto no artigo 43.º, n.ºs 3 e 4, do Código do IRS.

2. Matéria de facto

2.1 Factos provados

Em face das posições das partes expressas nos articulados e dos documentos integrantes do processo administrativo anexo, julgam-se como provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:

a) Os Requerentes com o estado civil de casados, eram detentores, em conjunto, de acções representativas de 98,66% do capital social da sociedade C..., SA, com o NIF ... que venderam em 2020.

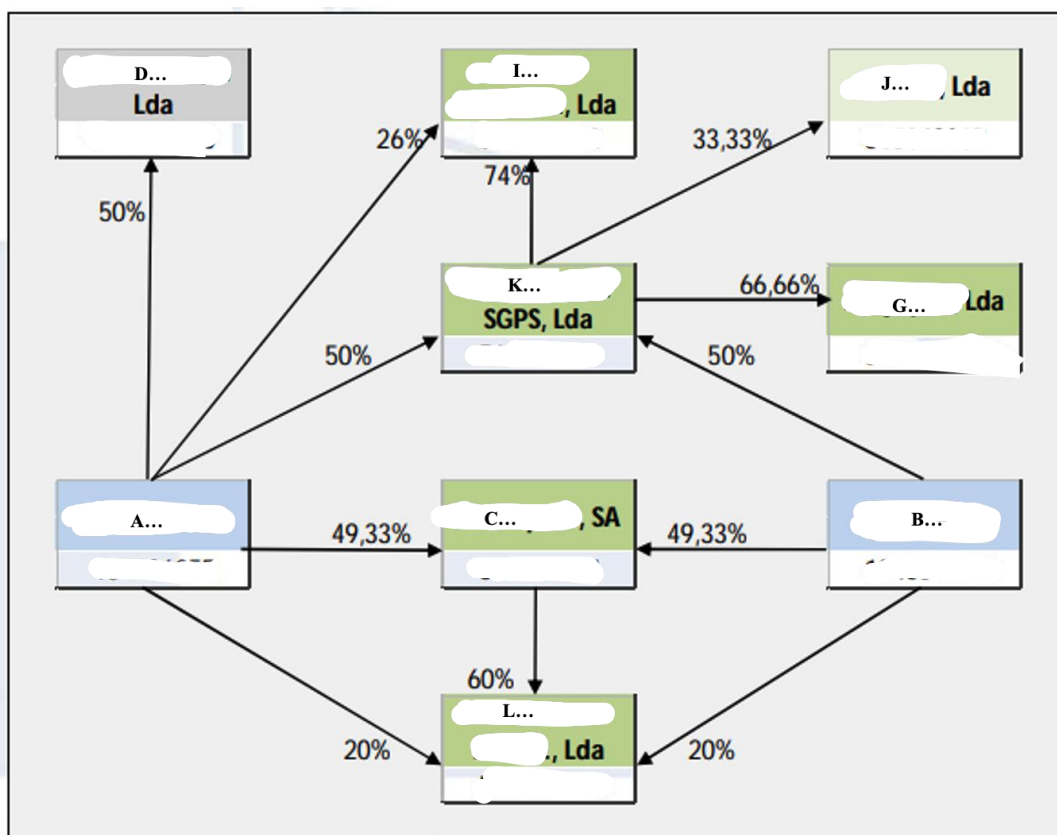
b) Os Requerentes eram titulares das seguintes acções na sociedade C..., SA:

NIF do Titular	Valor nominal das acções	N.º de acções	Valor em Capital Social	Percentagem do Capital Social
[REDACTED]	€ 1,00	148.000	€ 148.000,00	49,33 %
[REDACTED]	€ 1,00	148.000	€ 148.000,00	49,33 %

c) Os Requerentes alienaram as seguintes acções da sociedade C..., SA, com o preço que se indica infra:

NIF do Titular	Valor nominal das acções	N.º de acções	Valor em Capital Social	Preço de venda das acções
[REDACTED]	€ 1,00	148.000	€ 148.000,00	€ 5.920.000,00
[REDACTED]	€ 1,00	148.000	€ 148.000,00	€ 5.920.000,00

d) A C... SA faz parte de um grupo de empresas onde participam os Requerentes conforme infra:



e) Em 7 de Junho de 2021, os Requerentes, A... e B..., procederam à entrega da 1ª declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS n.º ...- 2020 - ... - ..., referente ao ano de 2020, tendo declarado como auferidos no Anexo A, Q4A, rendimentos provenientes de trabalho dependente no valor total de 95.582,04€ disponibilizados pelas entidades C..., SA, com o NIF ... (SP A) no valor de 32.000€ e H... SA, com o NIF ... (SP B) no valor de 63.582,04€, no anexo F, Q4.1, campos 4001 A 4006, rendimentos prediais no valor de 16.200€, no anexo G, Q9, campo 9001 a 9006, foi declarada alienação de partes sociais e outros valores - (códigos G01 e G03), no valor total de 11.849.020,60€, cujo valor de aquisição totaliza os 321.700€ e despesas e encargos no valor de 82.82€ (tendo assim apurado mais-valias).

f) Na aludida declaração, no anexo G, Q9A, campos 9601 e 9602, foi assinalado que a entidade C..., SA com o NIF ... é uma pequena e micro-empresa e no Q15 foi assinalada a opção pelo não englobamento dos rendimentos (C02).

g) No ano de 2020, resultou a liquidação n.º 2021... de 7 de Junho de 2021, com um valor a reembolsar de 1.607.621,31€.

h) A coberto da ordem de serviço n.º OI2022... de 21 de Março de 2022, a Direcção de Finanças de Leiria levou a cabo acção inspectiva interna de âmbito parcial em IRS, com o objectivo de comprovação e verificação (código de actividade 102-09 - Controlo de mais-valias) relativamente ao ano fiscal de 2020, tendo sido motivada por terem sido declaradas mais-valias de valores mobiliários, passíveis de análise.

i) O referido procedimento inspectivo foi iniciado a 21 de Setembro de 2023 e concluído a 27 de Março de 2024.

j) Consta no capítulo II.3 do RIT que *“Para os efeitos e nos termos do art.º 17.º do RCPITA, foi autorizada pelo Diretor de Finanças de Coimbra a extensão de competência a esta Direcção de Finanças, para a realização da presente Ordem de Serviço Interna.”*

k) Na sequência do aludido procedimento inspectivo, foram efectuadas correcções meramente aritméticas ao rendimento líquido da categoria G do IRS no ano de 2020 do agregado familiar (SP A e SP B) no valor total de 11.531.111,78€ (resultado da diferença entre o rendimento líquido da categoria G corrigido de 5.776.375€ (cap. V do RIT) e o rendimento declarado de 5.754.736,95€), nos seguintes termos:

- Para A..., titular do NIF..., no montante de 5.769.400€ (resultado da diferença entre o rendimento líquido da categoria G corrigido de 2.892.975€ (cap. V) e o rendimento declarado de 2.868.736,78€).

- Para B..., titular do NIF ..., no montante de 5.769.400€ (resultado da diferença entre o rendimento líquido da categoria G corrigido de 2.883.400€ (Cap V) e o rendimento declarado de 2.886.000€).

l) Os rendimentos foram sujeitos à taxa especial de 28% prevista no artigo 72.º, n.º 1, alínea c), do CIRS, resultando imposto em falta para o agregado familiar no valor de 1.617.385€ (resultado da diferença entre o IRS liquidado do valor declarado de 1.611.326,30€ e o IRS liquidado sobre o valor corrigido de 3.228.711,30€).

m) Em 7 de Fevereiro de 2022, através de ofícios n.ºs DIT..., de 7 de Fevereiro de 2024 da DF de Leiria (registo CTT n.º RH...PT), os sujeitos passivos foram notificados do teor do projecto de Relatório de Inspeção Tributária elaborado, para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição prévia.

n) Em 27 de Fevereiro de 2022, os Requerentes exerceram o direito de audição prévia mediante apresentação de requerimento que deu entrada na Direcção de Finanças de Leiria (entrada GPS n.º 2024...), alegando não concordar com a correcção proposta na parte referente ao afastamento da tributação em 50% da mais-valia, invocando uma errada interpretação por parte da AT do artigo 43.º, n.ºs 3 e 4, do CIRS.

o) No capítulo V. do Relatório de Inspeção Tributária – RIT (Ponto X), a AT concluiu manter as correcções propostas.

p) Consta do Relatório o seguinte:

Da análise às empresas relacionadas acima poderemos concluir que o SP A... era gerente ou administrador de todas as sociedades, sendo que apenas na J... SA (3 administradores) e na D... LDA (2 gerentes), não teria influência dominante na gestão.

Conclui-se também que, nos termos da alínea a) do n.º 3 do art.º 3.º do anexo ao DL 372/2007, já transcrito, a L... LDA, por ser detida em mais de 50% pela C... SA, era considerada associada.

Ainda nos termos deste n.º 3, serão associadas as empresas que mantenham uma das relações descritas no referido artigo, por intermédio de uma pessoa singular ou de um grupo de pessoas singulares que atuem concertadamente, desde que as empresas exerçam as suas atividades, ou parte delas, no mesmo mercado ou em mercados contíguos.

Então, relativamente às restantes sociedades, resume-se, no quadro seguinte, as atividades para as quais estavam registadas as empresas de forma a verificar os mercados de atuação das mesmas:

NIF	Nome	Tipo	Código	Designação
I	C... SA	CAE Principal	46762	COMÉRCIO POR GROSSO DE OUTROS BENS INTERMÉDIOS, N.E.
		CAE Secundário 1	17212	FABRICAÇÃO DE OUTRAS EMBALAGENS DE PAPEL E DE CARTÃO
		CAE Secundário 2	47191	COM. RET. NÃO ESPEC. SUPRED. PROD. ALIM. FRIGIDAS TABACO, GRAM.
I	G... Lda	CAE Principal	46905	COMÉRCIO POR GROSSO NÃO ESPECIALIZADO
		CAE Secundário 1	17212	FABRICAÇÃO DE OUTRAS EMBALAGENS DE PAPEL E DE CARTÃO
		CAE Secundário 2	46990	COMÉRCIO POR GROSSO DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
I	I... a, Lda	CAE Principal	1220	CULTURA DE FRUTOS TROPICAIS E SUBTROPICAIS
		CAE Secundário 1	1257	CULTURA DE OUTROS FRUTOS EM ÁRVORES E ARBUSTOS
		CAE Secundário 2	1130	CULTURA DE PRODUTOS HORTÍCOLAS, RAÍZES E TUBÉRCULOS
I	J... SA	CAE Principal	46311	COMÉRCIO POR GROSSO FRUTAS PROD. HORTÍCOLAS, EXCEPTO BATATA
		CAE Secundário 1	47210	COM. RET. FRUTAS E PROD. HORTÍCOLAS, ESTAB. ESPEC.
		CAE Secundário 2	52102	ARMAZENAGEM NÃO FRIGORÍFICA
		CAE Secundário 3	46382	COMÉRCIO POR GROSSO DE OUTROS PRODUTOS ALIMENTARES, N.E.

Na página de *internet* da C... SA, situada em <https://www.>, consta a informação de que a empresa comercializa embalagens para os setores alimentares, sobretudo para os mercados de fruta, legumes, ovos, gastronomia e *take-away*, máquinas para embalar fruta e legumes, e todo o tipo de consumíveis:

A. C... comercializa embalagens para os sectores alimentares sobretudo para os mercados de fruta, legumes, ovos, gastronomia e take a away.

Representamos em Portugal algumas das maiores empresas produtoras de embalagens para o sector alimentar, destacando-se o Grupo (Q... , onde somos distribuidores para o nosso país das empresas (M... , N... e O... .

Para o sector Avícola distribuímos os produtos em celulose da empresa R... e embalagens em plástico fabricadas pela empresa P... .

Um sector onde marcamos uma presença muito recente é o da hotelaria onde distribuímos embalagens para toda a indústria alimentar (restaurantes, confeitarias, fabricas transformadoras de produtos à base de peixe e carne. Etc.)

Comercializamos máquinas para embalar frutas e legumes, somos distribuidores da empresa italiana S... , SRL que possui uma vasta gama de máquinas de alta qualidade.

Temos todo tipo de consumíveis: rede, etiquetas de gravata, filme flowpack, bandas para GIRSAC e Vertisac de batatas e cebolas.

In <https://www.> ,com/), sítio visitado em 03-01-2024

Não foi possível encontrar página de *internet* da G... LDA, mas tendo em conta as atividades por que se encontra registada, e ainda que o seu principal fornecedor é a C... SA, a quem fez mais de 85% das suas compras em 2019 e 2020, mostra-se provado que as duas atuam, ainda que em parte, no mesmo mercado ou em mercados contíguos. Possuindo apenas um trabalhador e sendo, portanto, apenas um intermediário comercial dos produtos da C... A consideramos que atuam pelo menos em parte a jusante da C... A, ou seja, fazem parte da cadeia de mercado dos produtos fabricados/comercializados pela C...

Em relação à I... LDA, também não foi possível encontrar a sua página de *internet*, no entanto esta empresa dedica-se à produção de fruta, pelo que, a C... SA ao fornecer embalagens para acondicionar a fruta, encontra-se também a atuar num mercado contíguo ao da fruta.

A J... , SA, dedicava-se não só à produção de fruta, mas também à angariação de outros produtores para armazenamento, embalagem e comercialização dos seus produtos, em especial de kiwi e abacate. Na IES de 2020 consta a seguinte informação quanto à natureza da atividade: "Apoio à produção, à concentração da oferta, à preparação para venda e/ou transformação e à comercialização e promoção das produções de frutas e produtos hortícolas dos seus acionistas, o comércio por grosso e a retalho de frutas e produtos hortícolas, a importação e exportação de frutas e produtos hortícolas, e a prestação de serviços, aluguer de equipamentos e comercialização de fatores de produção e embalagens". Peço que, a C... I, SA, ao fornecer embalagens para acondicionamento da fruta, encontrava-se a atuar num mercado contíguo ao da fruta. A prova disso são as compras nos montantes de 172.408,12 € em 2019 e 166.045,66 € em 2020. Que representam mais de 75% das compras de matérias-primas, subsidiárias e de consumo da J... , SA nesses anos.

Quem Somos

A J... é um projeto recente de inovação e comercialização de kiwis em Portugal. Iniciou a sua atividade em 2018 na área da produção, comércio e indústria de produtos hortofrutícolas.

A longa experiência e "know-how" do ponto de vista técnico dos seus sócios, que estão no mercado há vários anos, permitiu que em pouco tempo a empresa obtivesse reconhecimento e valor, quer perante os produtores que confiam a sua produção na J... fe, quer perante os mercados e seus clientes.

A sua primeira unidade de produção situa-se no polo logístico e Industrial de Arazede, junto ao acesso à autoestrada A14, com uma excelente localização para a logística.

Tem uma área coberta de 5.000m², com capacidade de armazenamento de frio para 2.000 toneladas, uma unidade produtiva, de preparação (calibragem, embalagem), armazenamento e conservação, direcionada para o Kiwi e Abacate.



In <https://www.ios.sites.google.com/>, sítio visitado em 03-01-2024

Uma vez provada a atuação das empresas, pelo menos em parte, no mesmo mercado ou em mercados contíguos, resta provar que os sujeitos passivos, A... e B... atuavam concertadamente.

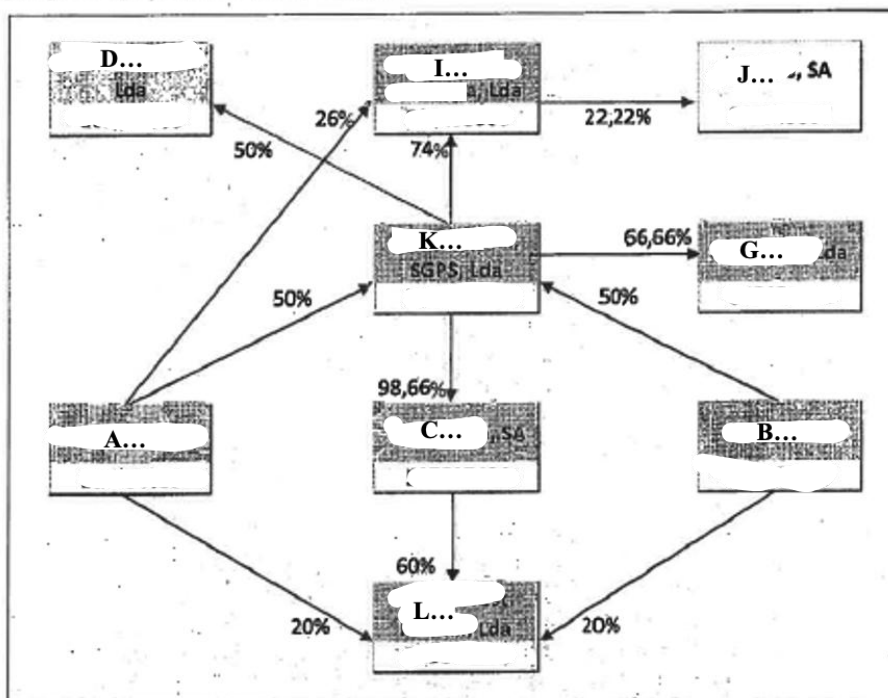
Nas sociedades (G... , LDA, J... SA e D... , LDA, em que o SP Luís Monteiro era sócio/acionista e gerente/administrador eram necessárias as assinaturas de 2 gerentes/administradores como forma de obrigar as sociedades. Na I... , LDA, porque era o único gerente, e na C... SA, na (L... B, LDA e na K... SGPS, LDA, cujos gerentes/administradores nomeados eram A... e B...), bastava a assinatura de um gerente/administrador para obrigar a sociedade.

O simples laço familiar existente e o facto de serem casados e apresentarem a sua declaração de rendimentos em conjunto, já seria prova bastante de que atuavam concertadamente.

consideramos ainda de extrema importância para a comprovação da atuação concertada entre os SPs, A... e B..., para além do facto de serem casados pelo regime de comunhão de adquiridos, o facto de, nas sociedades em que eram ambos gerentes/administradores, só ser necessária a intervenção de um deles para obrigar a sociedade.

E a própria realização do negócio aqui em causa, suporta ainda mais essa conclusão.

Ora, após as alienações das participações sociais (1 – pelos SPs, em 30-05-2020, de 98,66% da C... SA, à K... SGPS, LDA; 2 – pelo SP A..., em 09-11-2020, de 50% da D... LDA, à K... SGPS, LDA; e 3 – pela K... SGPS, LDA, em 28-10-2020, de 11,11% a T... a, na mesma data, de 22,22% à I... LDA), a configuração do grupo passou a ser a seguinte:



Nos termos do n.º 2 do art.º 3.º do anexo ao DL 372/2007, a J... LDA, deixou de ser considerada empresa parceira a partir do momento em que passou a ser detida numa percentagem inferior a 25%.

(...)

Assim, a certificação da C... SA deveria de ter considerado as seguintes relações:

NIF	Nome	% Participação		Quanto a Causa	Tipo de Relação
		Direta	Indireta		
	C... SA	-	-		-
	L... Lda	60,00%	40,00%	É detida pela Emba pom em mais de 50%	associada
	I... Lda	-	100,00%	Por intermédio da pessoa singular	associada
	G... Lda	-	66,66%	Por intermédio de grupo de pessoas singulares	associada
	K... SGPS, Lda	-	100,00%	Por intermédio de grupo de pessoas singulares	associada
	J... Lda	-	33,33%	Por intermédio de grupo de pessoas singulares	parceira
	D... Lda	-	50,00%	mercado diverso	autónoma

Pelo que os dados de atividade para efeitos de classificação seriam os seguintes:

NIF	Nome	Tipo de Relação	% de controle	UTA	2023		Consolidação	Definição	Data entrada
					Volume de negócios	Balanco total			
	C... SA	-	-	39	11.386.146,41 €	8.639.289,65 €	Não	Sim	15-07-2020
	L... Lda	associada	100,00%	0	316.600,00 €	1.282.079,71 €	Não	Sim	15-07-2020
	I... Lda	associada	100,00%	2	65.079,56 €	928.433,84 €	Não	Sim	15-07-2020
	G... Lda	associada	100,00%	1	762.082,79 €	358.201,74 €	Não	Sim	15-07-2020
	K... SGPS, Lda	associada	100,00%	0	31.000,00 €	697.899,35 €	Não	Sim	15-07-2020
	J... SA	parcela	33,33%	4,67	604.743,38 €	647.830,44 €	Não	Sim	15-07-2020
				TOTAL	46,67	13.168.682,14 €	12.133.364,63 €		

Conclusão: A entidade é PME com estatuto Média.

q) A AT solicitou, em 21 de Novembro de 2023, directamente aos próprios Requerentes (através do ofício n.º DIT1-..., registo CTT n.º RH ... PT, da DF de Leiria), elementos/esclarecimentos relacionados com a compra e venda das acções (C..., SA e D... LDA), tendo a resposta à notificação sido remetida através do gabinete de contabilidade E..., LDA, na pessoa do Sr. F..., por e-mail de 4 de Dezembro de 2023, para a caixa institucional da DF de Leiria, e com conhecimento do Requerente, A..., e posteriormente reencaminhada para o técnico de inspecção a 5 de Dezembro de 2023, onde se pode ler: “Bom dia, Dada a dificuldade de remeter os documentos solicitados através da área reservada da AT no portal das Finanças vimos por este meio enviar os mesmos respeitantes aos contribuintes ... e ..., A... E B... . Com os melhores cumprimentos F... (...)”

r) Em resposta a este e-mail a AT, em 21 de Dezembro de 2023, por email, solicitou ao Contabilista Certificado a remessa dos ficheiros SAF-T de facturação (de estrutura completa) das empresas G..., Lda NIF ... e C..., SA NIF...) e o Livro de Registo de acções da C..., SA, tendo tais informações sido enviadas através de e-mail de 8 de Janeiro de 2024.

s) Na sequência das conclusões do procedimento inspectivo em 25 de Março de 2024, os Serviços elaboraram a declaração oficiosa de IRS 2020 (n.º ... - 2020 - ...- ...) em nome dos Requerentes, mantendo os anexos anteriormente declarados, mas corrigindo os anexos G, Q9, nos campos 9001 a 9011, a alienação de partes sociais e outros valores mobiliários - (código G01), no valor total de 11.874.020,60€, cujo valor de aquisição totaliza os 324.200€ e despesas e encargos no valor de 82.82€ (tendo assim apurado mais-valias).

t) Em Q9A foi corrigida a menção de que a entidade C..., SA é pequena e micro-empresa e assinalado que a entidade D..., LDA linha 9011 é pequena e micro-empresa e em Q15 foi assinalada a opção pelo não englobamento dos rendimentos (C02).

u) Neste contexto, resultou a liquidação de IRS 2020 n.º 2024... de 13 de Abril de 2024, com um valor total a pagar de 3.402.072,27€ (Nota de cobrança n.º 2024 ... de 17 de Abril de 2024 no valor de 1.790.983,86€, que inclui juros compensatórios no valor total de 177.065,96€).

v) No ano de 2019, a C..., SA mantinha o estatuto de “pequena” empresa, não tendo os limites sido ultrapassados nos dois exercícios anteriores (2018 e 2017).

x) No ano de 2020, a C..., SA mantinha o estatuto de “pequena”, não tendo os limites sido ultrapassados nos dois exercícios anteriores (2019 e 2018).

Note-se que relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que 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 (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e 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). 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. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7,

do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

2.2 Factos não provados

Não resulta provado que, conforme o alegado pela AT, se verifique “*a atuação concertada e as relações existentes entre os intervenientes pessoas singulares e coletivas (ora requerentes e as referidas sociedades)*”.

3. Das questões de direito

Encontrando-se a aludida matéria de facto dada como provada, importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões supra. Vejamos.

3.1 Das ilegalidades do procedimento de inspeção

a) Qualificação do procedimento inspectivo como interno

Nestes pontos reproduzimos a decisão relativa ao Processo n.º 708/2022 T, de 22 de Fevereiro de 2024, que subscrevemos na íntegra, feitas as devidas adaptações, pelo que entendemos que não assiste razão aos Requerentes:

“ *C. Da natureza da inspeção tributária a que foi sujeita a Requerente e consequências dessa qualificação nos atos impugnados*

O artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”) dispõe (em redação que já era aplicável à data dos factos aqui em causa) o seguinte:

“13.º

Lugar do procedimento de inspeção

Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

a) *Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;*

b) *Externo, quando os actos de inspecção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”*

A qualificação de uma inspeção tributária como interna ou externa não tem efeitos apenas teórico-classificativos, mostrando-se, ao invés, fundamental no que se refere à definição dos direitos e garantias dos contribuintes e ao grau de formalismo inerente a um e outro tipo de inspeções, com reflexos nos atos tributários emitidos em consequência do procedimento inspetivo.

*De facto, a necessidade de assegurar formalismos mais estritos no caso de inspeções externas entronca na circunstância de as mesmas serem, entre outros fatores, mais intrusivas e tendencialmente poderem afetar, na prática, a própria atividade da empresa pela presença física de inspetores e necessidade de alocar recursos humanos ao acompanhamento presencial da inspeção e também, com ainda maior relevância, serem aptas a suspender o curso do prazo de caducidade do direito à liquidação de imposto, alargando o período em que o Estado pode exigir dos contribuintes o cumprimento de obrigações tributárias (v. artigo 46.º, n.º 1, da LGT) – neste sentido cfr. Nuno De Oliveira Garcia e Rita Carvalho Nunes, «Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção», in *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, Ano IV (2011), n.º 1, p. 251.*

E nessa medida, como apontam os citados autores mas também Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, no seu Regime Complementar Do Procedimento De Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado, Almedina, (Coimbra:2021), 2.ª Ed., pp. 99-100, a qualificação dada ao procedimento de inspeção pela Autoridade Tributária não é vinculativa, devendo apurar-se, em função dos concretos atos praticados e independentemente do local em que ocorra a análise se se trata de uma inspeção externa ou interna.

Como bem salienta a Requerente, no caso concreto, o dimensão e detalhe do acervo documental da Requete a que os SIT tiveram acesso por força das notificações efetuadas ao

abrigo dos artigos 59.º n.º 4 e 63.º da LGT e 10.º e 28.º a 30.º do RCPIT e constantes das pp. 3 a 21 do Processo Administrativo excedem a mera “análise formal e de coerência dos documentos [...] detidos [pela AT] ou obtidos no âmbito do referido procedimento”, referida na alínea a) do artigo 13.º do RCPIT, como bem se vê, em particular, pelos documentos contabilísticos e de suporte que foram solicitados à Requerente pelos SIT.

Tenham tais documentos sido analisados nas instalações da Requerente ou dos SIT, afigura-se a este tribunal que o tipo de análise – valores e detalhes de vendas, confirmação da conformidade de documentos de pagamentos, análise de apólices de seguros, cópias de contratos e orçamentos, entre muitos outros, que numa era tecnologicamente menos avançada teriam provavelmente implicado a presença dos SIT nas instalações da empresa Requerente – constitui, materialmente, um exercício inspetivo de carácter externo, sujeito ao regime da alínea b) do artigo 13.º do RCPITA.

O que é dizer que à Requerente assiste razão no que respeita à qualificação da inspeção como externa.

Contudo, tal qualificação não produz os pretendidos efeitos de nulidade das liquidações aqui em causa por falta de notificação do início do procedimento inspetivo.

Tal falta é geradora de mera irregularidade (e não de nulidade), sanada na medida em que foi evidente a oportunidade dada à Requerente para se pronunciar no decurso do procedimento e para exercer o direito de audição prévia à emissão do relatório final de inspeção, como se deu por provado ter sucedido – neste sentido, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) proferido no âmbito do processo n.º 01095/15, em 29 de junho de 2016, no qual impressivamente se refere que “a falta da notificação prévia prevista no art. 49.º do RCPIT não gera a anulabilidade da decisão do procedimento, degradando-se tal formalidade em mera irregularidade, sem efeitos invalidantes, se ao interessado foi dado conhecimento do procedimento e do seu objecto a tempo de nele participar e se lhe foi dada a possibilidade legal de exercer o seu direito de audição durante o procedimento inspetivo”.

Pelo que improcede o pedido de declaração de nulidade das liquidações impugnadas com fundamento em violação dos artigos 49.º, 50.º e 51.º do RCPIT e dos artigos 59.º e 69.º da LGT, entendendo-se como sanada a irregularidade assacável ao procedimento inspetivo em causa nos autos.”

b) Preterição de formalidades legais

Como vimos, invocam os Requerentes (artigo 99.º, alínea d), do CPPT) que, dado que foram pedidos elementos directamente ao Contabilista (que não foi designado representante) em vez de serem solicitados aos Requerentes, há preterição de formalidades legais.

Contudo, demos como provado que, consta dos autos que a AT solicitou directamente aos Requerentes, em 21 de Novembro de 2023, elementos/esclarecimentos relacionados com a compra e venda das acções (C..., SA e D... LDA) sendo que a resposta à notificação veio através do gabinete de contabilidade E..., LDA, na pessoa do Sr. F..., por e-mail de 4 de Dezembro de 2023 para a caixa institucional da DF de Leiria, e com conhecimento do Requerente A..., e posteriormente reencaminhada para o técnico de inspecção a 5 de Dezembro de 2023, alegando dificuldades na área reservada da AT no portal das Finanças, pelo que os elementos foram solicitados directamente ao Contabilista Certificado.

Ou seja, tal como a AT alega, a intervenção do Contabilista não só foi promovida pelos próprios Requerentes, para responder ao pedido de elementos da AT durante o procedimento inspectivo, como também nunca se opuseram a esta intervenção, sendo a actuação da inspecção tributária consentânea com as prerrogativas previstas no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RCPITA bem como ao abrigo dos princípios da colaboração previstos nos artigos 59.º da LGT e 48.º do RCPITA.

Termos em que, relativamente a este aspecto, este Tribunal conclui que não colhem os fundamentos invocados pelos Requerentes.

c) Vício de não fundamentação

Como vimos, entendem os Requerentes que a AT incumpriu o dever de fundamentação a que se encontra adstrita nos actos ora impugnados.

Como é sabido, a Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação impugnados de harmonia com o princípio acolhido nos artigos 268.º da CRP, 125.º do Código do Procedimento Administrativo/CPA e 77.º da Lei Geral Tributária.

Nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da LGT, “1-A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo as que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”

Como se salienta no Processo n.º 01674/13, de 3 de Dezembro de 2014, do Supremo Tribunal de Justiça, “A fundamentação a que se refere este normativo legal terá, pois, de assentar em razões de facto e de direito que suportem formalmente a decisão administrativa.

E, como é consensual na jurisprudência, as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de ato e as circunstâncias concretas em que este foi proferido: o ato estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de destinatário normal - o *bonus pater familiae* de que fala o art. 487º nº 2 do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do ato, aferindo do seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma sucinta, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos de facto e de direito que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração na determinação do ato. E, por isso, a insuficiência, a obscuridade e a contradição da motivação equivalem a falta de fundamentação (art. 125º nº 2 do CPA), por impedirem uma cabal apreensão do iter volitivo e cognoscitivo que determinou a Administração a praticar o ato com o sentido decisório que lhe conferiu.

No que se refere à fundamentação de direito, a jurisprudência deste Tribunal tem decidido que para que a mesma se considere suficiente não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um

quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o ato fundamentado de direito quando ele se insira num quadro jurídico. Como se dá nota no acórdão do Pleno desta Secção de 25/03/93, no proc. n.º 27387, o dever de fundamentação fica assegurado sempre que, mau grado a inexistência de referência expressa a qualquer preceito legal ou princípio jurídico, a decisão se situe num determinado e inequívoco quadro legal, perfeitamente cognoscível do ponto de vista de um destinatário normal, concluindo-se, assim, que haverá fundamentação de direito sempre que, face ao texto do ato, forem perfeitamente inteligíveis as razões jurídicas que o determinaram."

Ou seja, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) entende que a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto, visando responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro (nomeadamente, os Acórdãos do STA exarados nos processos n.ºs 065/09, de 15 de Abril de 2009, e 01114/05, de 2 de Fevereiro de 2006).

Com efeito, o STA tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo, que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões pelas quais o autor do acto decidiu como decidiu, e não de forma diferente, de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

Isto é, a suficiência da fundamentação centra-se na perceptibilidade das razões que imprimiram um determinado sentido à decisão – sendo que “perceptibilidade pelo destinatário” não é sinónimo de “concordância do destinatário”.

Registe-se ainda que “*equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato*”, como estabelece o artigo 153.º, n.º 2, do CPA, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Importa, assim, aferir se a AT cumpriu ou não no caso concreto o dever de fundamentação, procurando aferir se a informação disponibilizada no RIT permite a um *bonus pater*

familiae conhecer o *iter cognoscitivo* seguido pelos SIT que culminou nas liquidações adicionais aqui sindicadas.

Ora, afigura-se-nos que não existe no caso concreto violação do dever de fundamentação. Com efeito, o RIT contém fundamentação suficiente que permite à Requerente uma opção consciente e esclarecida entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.

Tal como a AT conclui neste contexto, o RIT fez uma exposição clara e incisiva sobre o caminho trilhado pelos SIT que desembocou na decisão tomada no final do PRIT, sendo que os Requerentes foram chamados a participar na construção da decisão dos SIT, a fim de esclarecer as dúvidas que foram surgindo ao longo do procedimento, tendo tido várias oportunidades de juntar um elenco probatório que sustentasse os seus fundamentos.

Termos em que concluímos que os Requerentes estiveram em condições de conhecer o *iter cognoscitivo* seguido pelos SIT, tendo ficado devidamente esclarecidos das razões que levaram à correcção efectuada pela AT, pelo que os actos praticados pelos SIT e que deram origem às liquidações adicionais ora em apreço não se encontram feridos de vício de falta de fundamentação.

3.2 Tributação das mais-valias

Tal como se determina no artigo 43.º do CIRS transcrito na parte que por ora nos ocupa:

**“Artigo 43.º
Mais-valias**

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

(...)

3 - O saldo referido no n.º 1, respeitante às operações previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, relativo a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, é igualmente considerado em 50 % do seu valor.

4 - Para efeitos do número anterior entende-se por micro e pequenas empresas as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.”

Os Requerentes sustentam que a entidade – C..., SA, cumpre os critérios para ser considerada como pequena empresa nos termos do disposto Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, para beneficiar do previsto no artigo 43.º, n.ºs 3 e 4, do Código do IRS, isto é da tributação em 50% das mais-valias, sendo que a AT para refutar tal entendimento se baseou nas relações existentes entre as empresas e o grau de influência que os sócios tiveram para determinar ou influenciar as decisões da empresa.

Neste contexto, consideram que não está provada a actuação concertada das pessoas singulares e sócios na gestão das empresas em causa (no caso os Requerentes marido e mulher), não tendo a AT demonstrado que actuaram de forma concertada no exercício das suas funções nas empresas, de forma a exercerem uma influência dominante nas decisões comerciais de uma empresa sobre a outra.

Neste contexto, é entendimento deste Tribunal que, em conformidade com os factos dados como provados, e tal como concluem os Requerentes, o RIT não contém elementos que permitam concluir neste caso por uma actuação concertada e a AT não conseguiu ilidir a prova do certificado do IAPMEI, conforme lhe competia nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT e do artigo 342.º, n.º1, do CC, concluindo-se que a liquidação enforma de erro sobre os pressupostos de direito, designadamente, a necessidade de se verificarem ultrapassados os número de efectivos e montantes financeiros durante dois exercícios consecutivos tanto em 2019 como em 2020, mantendo assim a C... o estatuto de pequena empresa podendo, consequentemente, beneficiar da mais-valia obtida na venda das partes sociais que deverá apenas ser considerada em 50% do seu valor, conforme prescreve o n.º 3 do artigo 43.º do CIRS.

Com efeito, estamos perante uma questão que implica a consideração do disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS, do previsto no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Setembro, e no respectivo Anexo, que deverá ser interpretado e aplicado em conformidade com o consignado no Anexo à Recomendação da Comissão, de 6 de Maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas (C (2003)1422, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, de 20.5.2003).

O Decreto-Lei n.º 372/2007 cria a certificação por via electrónica de micro, pequenas e médias empresas (PME), permitindo tal certificação aferir o estatuto de micro, de pequena ou de média empresa de qualquer empresa interessada em obter tal qualidade.

Conforme se prevê no artigo 2.º do aludido diploma legal, *“1 - Para efeitos do presente decreto-lei, a definição de micro, de pequena ou de média empresa, bem como os conceitos e critérios a utilizar para aferir o respetivo estatuto, constam do seu anexo, que dele faz parte integrante, e correspondem aos previstos na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 6 de maio.*

2 — Considera -se como uma empresa de média capitalização (Mid Cap) aquela que, não sendo PME, empregue menos de 3.000 pessoas.

3 — Na categoria das empresas de média capitalização considera -se como uma empresa de pequena-média capitalização (Small Mid Cap) aquela que empregue menos de 500 pessoas.

4 — Para efeitos da aplicação dos conceitos constantes dos n.os 2 e 3, as empresas devem ser consideradas como sendo autónomas, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do anexo ao presente decreto-lei, independentemente das relações estabelecidas com outras empresas, através de detenções de capital ou direitos de voto.”

Por sua vez, de acordo com o artigo 2.º do Anexo ao referido diploma legal, *“1. A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.*

2. Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.

3. Na categoria das PME, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.”

Neste contexto, prevê-se no referido Decreto-Lei a certificação por via electrónica, através de procedimento definido, de micro, pequenas e médias empresas, por parte do IAPMEI (artigo 4.º), tendo tal certificação (artigo 5.º) como objectivos *“a) Simplificar e acelerar o tratamento administrativo dos processos nos quais se requer o estatuto de micro, de pequena ou de média*

empresa; b) Permitir maior transparência na aplicação da definição de micro, de pequena e de média empresa no âmbito dos diferentes apoios concedidos pelas entidades públicas; c) Permitir a participação das PME nos diferentes programas comunitários e garantir uma informação adequada às entidades interessadas no que respeita à aplicação da definição de micro, de pequena e de média empresa; d) Garantir que as medidas e apoios destinados às micro, às pequenas e às médias empresas se apliquem apenas às empresas que comprovem esta qualidade; e) Permitir uma certificação multiuso em diferentes serviços e com distintas finalidades.”

Por sua vez, determina o n.º 2 do artigo 3.º do Anexo ao aludido diploma legal que, “Entende-se por «empresas parceiras» todas as empresas que não são qualificadas como empresas associadas na aceção do n.º 3, e entre as quais existe a seguinte relação: uma empresa (empresa a montante) detém sozinha ou em conjunto com uma ou várias empresas associadas na aceção do n.º 3 25% ou mais do capital ou dos direitos de voto de outra empresa (empresa a jusante)”.

O n.º 3 da mesma disposição prescreve que “Entende-se por empresas associadas as empresas que mantêm entre si uma das seguintes relações:

- a) Uma empresa detém a maioria dos direitos de voto dos acionistas ou sócios de outra empresa;
- b) Uma empresa tem o direito de nomear ou exonerar a maioria dos membros do órgão de administração, de direção ou de controlo de outra empresa;
- c) Uma empresa tem o direito de exercer influência dominante sobre outra empresa por força de um contrato com ela celebrado ou por força de uma cláusula dos estatutos desta última empresa;
- d) Uma empresa acionista ou associada de outra empresa controla sozinha, por força de um acordo celebrado com outros acionistas ou sócios dessa outra empresa, a maioria dos direitos de voto dos acionistas ou sócios desta última”. Conforme se estatui na aludida disposição, “As empresas que mantenham um das relações referidas no primeiro parágrafo por intermédio de uma ou várias empresas, ou com os investidores visados no n.º 2 são igualmente consideradas associadas” e, “As empresas que mantenham uma das relações acima descritas por intermédio de uma pessoa singular ou de um grupo de pessoas singulares que actuem concertadamente

são igualmente consideradas empresas associadas desde que essas empresas exerçam as suas actividades, ou parte delas, no mesmo mercado ou em mercados contíguos”, entendendo-se por mercado contíguo “o mercado de um produto ou serviço situado a montante ou a jusante do mercado relevante.”

É certo que a AT, através da Circular n.º 7/2014, de 29 de Julho de 2014, veio esclarecer que: *“A existência de Certificação emitida pelo IAPMEI, válida à data da alienação das partes sociais, faz presumir a verificação dos requisitos materiais constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, pelo que releva como prova bastante do estatuto de micro ou pequena empresa para efeitos do regime previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS. (...) Caso a empresa não seja detentora de Certificação como micro ou pequena empresa, nos termos antes referidos, cumpre, ainda assim, aferir se a entidade, à data da alienação das partes sociais, preenchia os requisitos materiais constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, com a consequente e eventual qualificação da entidade como micro ou pequena empresa para efeitos do n.º 3 do artigo 43.º do CIRS.”*

Mas, para efeitos de desconsideração do certificado do IAPMEI, teria a AT que ilidir a prova plena de que o mesmo goza, não tendo logrado fazer a prova que lhe incumbia fazer, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT e do artigo 342.º, n.º 1, do CC.

Ora, como começámos por referir, entendemos que a AT não logrou demonstrar, como lhe competia, que a C... não fosse, à data da alienação, micro ou pequena empresa. Tal como resulta dos factos dados como provados, nos anos de 2019 e de 2020, a C... mantinha o estatuto de “pequena” empresa, não tendo sido os limites ultrapassados nos dois exercícios anteriores.

Uma vez que os limiares quantitativos para essa qualificação não foram ultrapassados, procura a AT demonstrar que, ainda assim, a C... não é pequena empresa porque actua de forma concertada com outras sociedades nas quais os sócios detêm participações e integram o órgão de gestão. Ora, a demonstração dessa concertação assenta unicamente no regime de casamento dos Requentes e na circunstância de, nas empresas em que detêm participações, ser necessária apenas a assinatura de um dos Requerentes para obrigar, o que não entendemos determinante para os efeitos que por ora nos ocupam.

É certo que no Considerando 12 da aludida Recomendação da Comissão, de 6 de Maio de 2003, se refere que, *“a fim de reservar as vantagens decorrentes de várias regulamentações ou*

medidas a favor das PME para empresas que delas necessitem realmente, é igualmente desejável que se atenda, eventualmente, às relações existentes entre as empresas por intermédio das pessoas singulares. A fim de limitar ao estritamente necessário a análise destas situações, é conveniente restringir a tomada em consideração destas relações aos casos de sociedades que exerçam actividades no mesmo mercado relevante ou em mercados contíguos, referindo-se, sempre que necessário, à definição da Comissão de mercado relevante, objecto da Comunicação da Comissão sobre a definição de mercado relevante para efeitos do direito comunitário da concorrência.”. Nesta Comunicação, publicada no JO C 372/03 de 9 de Dezembro de 1997, refere-se, nomeadamente, que o objectivo de definir um mercado tanto em função do seu produto como em função da sua dimensão geográfica é o de identificar os concorrentes efectivos das empresas em causa susceptíveis de restringir o seu comportamento e de impedi-las de actuar independentemente de uma pressão concorrencial efectiva (ponto 2.). Ora, em conformidade com o previsto no respectivo ponto 7., *“um mercado de produto relevante compreende todos os produtos e/ou serviços consideradas permutáveis ou substituíveis pelo consumidor devido às suas características, preços e utilização pretendida.”.* Por sua vez, de acordo com o previsto no ponto 8., *“o mercado geográfico relevante compreende a área em que as empresas em causa fornecem produtos ou serviços, em que as condições da concorrência são suficientemente homogéneas e que podem distinguir-se de áreas geográficas vizinhas devido ao facto, em especial, das condições da concorrência serem consideravelmente diferentes nessas áreas.”,* e, de acordo com o consignado no ponto 9., *“o mercado relevante no âmbito do qual se deve apreciar uma determinada questão do ponto de vista da concorrência é, por conseguinte, determinado pela conjugação dos mercados do produto e geográfico.”.* Como se determina do ponto 13. da mesma Comunicação, *“basicamente, o exercício da definição de mercado consiste na identificação das verdadeiras fontes alternativas de fornecimento para os clientes da empresa em causa, tanto em termos de produtos/serviços como em termos da localização geográfica dos fornecedores.”.*

Ou seja, como se prescreve expressamente no ponto 9., para a definição do conceito de mercado relevante deverá atender-se à “conjugação dos mercados do produto e geográfico”, e para se poder concluir que as empresas actuam no mesmo mercado geográfico é necessário, de harmonia com o ponto 13., que se apure que os estabelecimentos são entre si alternativa de

fornecimento de produtos para os respectivos clientes. Sucede que, neste contexto, como salientam os Requerentes, a fundamentação expandida pela AT para lograr demonstrar o valor das partes sociais que foram alienadas relativas às empresas a que as mesmas respeitam quedou-se pela invocação do tipo de relações que existiam entre essas empresas e as outras empresas no tocante apenas à percentagem de participação no capital e apuramento do grau de influência nessas empresas quer pela expressão que essa participação atingisse em termos da maioria de voto correspondente ao capital detido, quer pela existência de poder dos sócios em determinar ou influenciar as decisões da empresa por razões fundadas na relações familiares.

3.3 Pagamento de juros compensatórios

Os juros compensatórios visam, de acordo com o disposto no artigo 35.º da Lei Geral Tributária, compensar o prejuízo patrimonial sofrido pelo Estado, enquanto credor, decorrente da privação do montante do imposto devido, por um certo período de tempo, fazendo parte integrante da dívida e tendo, assim, uma natureza de agravamento da dívida do imposto.

Decorre da redacção do n.º 1 do aludido normativo, que a responsabilidade por juros compensatórios só se verifica quando o retardamento da liquidação ou reembolso indevido foram imputáveis ao contribuinte, resultando de um comportamento culposo imputável ao contribuinte.

Como o STA tem vindo a entender, para que sejam imputáveis juros compensatórios é necessário que estejamos perante uma situação de juízo de censura e de culpa.

Como refere António Lima Guerreiro¹, o direito a juros compensatórios depende “da conjunção de um elemento objectivo, o atraso na liquidação ou entrega do imposto” e de “outro subjectivo, a culpa do contribuinte”.

Ensina ainda o Professor Saldanha Sanches que “*esta imputação do atraso ao contribuinte tem de ser entendida não como uma mera correlação fáctica entre o atraso e qualquer*

¹ Cf. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001, pp. 170 e ss.

comportamento do contribuinte, mas, sim, como a correlação existente entre o atraso e um comportamento culposo ou negligente do contribuinte. O sujeito passivo, pelo seu não cumprimento ou cumprimento deficiente de um dever de cooperação, provocou um atraso na liquidação de um certo imposto. A aplicação de juros compensatórios implica, pois, um juízo administrativo sobre os motivos do atraso na liquidação. Há que saber a razão do atraso e a maior ou menor censurabilidade deste.”²

Veja-se, a este propósito, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 12 de Janeiro de 2010, proferido no âmbito do processo n.º 03177/09, nos termos do qual é explicitado que a *“razão de ser dos juros compensatórios [se] prende, além do mais, com um juízo de censura, a título de culpa, ou seja, numa conduta dolosa ou negligente, imputável ao sujeito passivo, determinante do não recebimento atempado, pelo Estado, da totalidade do imposto devido, e nessa medida, constitutiva de uma obrigação de indemnizar de natureza civil.”*

Como salientou o Tribunal Central Administrativo do Norte, no Acórdão datado de 16 de Abril de 2009, no âmbito do processo n.º 00280/06.8, a *“responsabilidade por juros tem a natureza de uma reparação civil e, por isso, depende do nexó de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e actuação do contribuinte.”*

Ora, na situação em apreço não se verificam tais pressupostos, tendo a AT incorrido em erro na aplicação do direito, que consubstancia vício de violação de lei, e que, nos termos do artigo 135.º do CPA, aplicável *ex vi* do artigo 2.º, alínea d), do CPPT, determina a anulabilidade da liquidação de juros compensatórios.

IV. Dispositivo

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2024..., relativa ao ano de 2020 (nota de

² Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, pp. 797 e ss.

cobrança n.º 2024...), e de juros compensatórios, na quantia total de € 1.790.983.86€ (um milhão setecentos e noventa mil novecentos e oitenta e três euros e oitenta e seis cêntimos).

b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € 1.790.983.86€ (um milhão setecentos e noventa mil novecentos e oitenta e três euros e oitenta e seis cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 23 562 00,00 (vinte e três mil e quinhentos e sessenta e dois euros) a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, conforme Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique -se

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 6 de Dezembro de 2024

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. A redacção do presente acórdão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990.

Os Árbitros

Victor Calvete
(Árbitro Presidente)

Sérgio Pontes

Clotilde Celorico Palma
(Relatora)