

JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (3.º E
4.º TRIMESTRES DE 2012)

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese trimestral das principais decisões arbitrais proferidas no Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) em matéria tributária - à semelhança do que já fazemos em relação às decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia.

A presente Informação Fiscal é relativa ao 3.º e ao 4.º trimestres de 2012.

Brevemente, será divulgada a Informação Fiscal referente à jurisprudência arbitral relativa ao 1.º trimestre de 2013.

TAX & BUSINESS

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte contacto@rffadvogados.pt.

NÚMERO DO PROCESSO: 45/2012-T

DATA: ACÓRDÃO DE 5 DE JULHO DE 2012

ASSUNTO: IRS/TRIBUTAÇÃO DAS MAIS VALIAS RESULTANTES DA ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS REALIZADAS POR NÃO RESIDENTES/LIBERDADE DE CIRCULAÇÃO DE CAPITALS

Factos

Em 2010, os Requerentes residentes no Reino Unido alienaram as quotas-partes - na proporção de 40% cada um - que detinham em compropriedade relativamente a quatro imóveis, localizados em Portugal.

Cada um dos Requerentes apresentou, em 31 de Maio de 2011, a Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano 2010, a qual foi acompanhada de um único anexo - o Anexo G - Categoria G, sob a epígrafe "Mais-Valias e outros Incrementos Patrimoniais". Nesta Declaração e respectivo Anexo, em que os Requerentes se enquadraram como não residentes em Portugal, foram exclusivamente reportadas as operações de transmissão dos referidos imóveis, na respectiva quota-parte, e foram deixados em branco os campos 6 a 13 do quadro 5B, não tendo sido assinalada qualquer opção pela tributação pelo regime geral, ou por outro dos regimes especiais aí indicados.

Cada um dos Requerentes foi sucessivamente notificado de quatro liquidações de IRS e JC, sobre os rendimentos declarados relativamente ao ano 2010. Em face das quartas sucessivas liquidações de IRS emitidas, o objecto da impugnação arbitral foi delimitado de forma a abranger os actos subsistentes na ordem jurídica e, bem assim, o indeferimento das reclamações gratuitas deduzidas dos actos de liquidação que aqueles vieram substituir.

No seu pedido os Requerente sustentam que a inclusão no rendimento colectável da totalidade das mais-valias resultantes da venda dos quatro imóveis de que eram, à data, comproprietários, enferma de erro de direito, uma vez que apenas deveria ter sido considerado 50% do respectivo valor, por aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, acrescentando que a negação da aplicação desta disposição aos residentes de outro Estado-Membro, consubstancia uma violação do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, em virtude do seu efeito discriminatório.

Acrescentam que a lei não prevê, para os não residentes, uma opção pelo regime geral de tributação, mas sim uma opção pela tributação às taxas aplicáveis aos residentes, opção esta que nunca foi pelos mesmos adoptada. Sustentam ainda que mesmo que se entendesse que o exercício daquela opção anulava a diferença entre residentes e não residentes, tal sempre representaria um ónus suplementar destes

últimos face aos contribuintes residentes e não excluiria os efeitos discriminatórios do regime supletivo, que permanece inválido à luz do direito comunitário.

Concluem pelo pedido de anulação dos actos tributários por vício de violação de lei e pela consequente liquidação em excesso das importâncias de € 115.442,75, de IRS, e de € 172,18, de juros, relativamente a cada um dos Requerentes.

Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou como questão decidenda aferir se a diferenciação, estabelecida pela legislação nacional, para residentes e não residentes em território nacional, da base de incidência em IRS das mais-valias derivadas da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis é (in)compatível com a liberdade de circulação de capitais prevista no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, por se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes.

A questão em apreço havia já sido apreciada pelo TJUE, no Acórdão *Hollmann*, de 11 de Outubro de 2007, em que se conclui que o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS viola o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, por revestir carácter discriminatório para os não residentes e ser, em consequência, restritivo da liberdade de circulação de capitais.

Contudo, não obstante este regime geral se ter mantido idêntico, o legislador nacional instituiu, em data posterior à jurisprudência do Acórdão *Hollmann*, um regime opcional de equiparação dos não residentes aos residentes, com o objectivo de obviar ao tratamento diferenciado dos não residentes que obtenham em Portugal mais-valias imobiliárias, face aos residentes. Esta opção de equiparação permite aos não residentes comunitários e do espaço económico europeu a opção pela tributação desses rendimentos em condições similares às aplicáveis aos residentes em Portugal.

Em face desta regime, o Tribunal julgou necessário ainda apreciar se a opção de equiparação, introduzida no sistema tributário português, após a prolação do Acórdão *Hollmann*, permitia afastar o juízo de discriminação do TJUE. Concluindo, na esteira do TJUE, no Acórdão *Gielen*, que a opção de equiparação não é susceptível de excluir a discriminação em causa uma vez que a previsão deste regime facultativo faz impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes.

Foi ainda ponderado pelo Tribunal arbitral que as consequências retiradas da jurisprudência comunitária em que se fundou, em particular do Acórdão *Hollmann*, propiciam uma tributação mais favorável das mais-valias imobiliárias auferidas por

não residentes em Portugal, que residam na União Europeia, do que por residentes. Todavia, conclui que, no Direito Comunitário, não se vislumbra um princípio ou norma que impeça a discriminação positiva dos não residentes face aos residentes, constituindo a fiscalidade directa um domínio da competência dos Estados-Membros.

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral considerou procedente o vício de violação de lei alegado pelos Requerentes, por incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º com o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, na parte em que restringe a redução a 50% das mais-valias sujeitas a IRS a sujeitos passivos residentes em Portugal, com a consequente anulação dos actos tributários de IRS e juros compensatórios objecto de pronúncia arbitral.

NÚMERO DO PROCESSO: 25/2011-T

DATA: ACÓRDÃO DE 10 DE AGOSTO DE 2012

ASSUNTO: TRIBUTAÇÃO DE MAIS-VALIAS MOBILIÁRIAS

Factos

Os Requerentes, casados, pediram a constituição de Tribunal arbitral para se pronunciar sobre a declaração de ilegalidade, e anulação da liquidação de IRS sobre as mais-valias, referente ao ano de 2010, realizadas com a alienação de acções que detinham numa sociedade.

Em 1986, o 2.º Requerente reforçou a sua participação na sociedade referida, adquirindo pelo valor nominal a quota de PTE 10.000,00. Posteriormente, em 2001, o 2.º Requerente adquiriu a totalidade das quotas dos demais sócios da sociedade, pelo valor nominal respectivo, e passou a ser titular de duas quotas, uma no valor de PTE 490.000,00 e outra no valor de PTE 10.000,00. Adicionalmente, o 2.º Requerente procedeu a um aumento de capital, tendo a 1.ª Requerente subscrito uma quota no montante de € 2.500,00, correspondente a metade do capital social da sociedade.

Nos anos de 2002 e 2007 foram realizados novos aumentos do capital da sociedade, tendo neste último ano a sociedade sido transformada em sociedade anónima, passando a deter um capital social representado por 60.400 acções. Em 2010, os Requerentes transmitiram as respectivas acções, das quais eram titulares há mais de 12 meses. No seguimento desta operação, em 31 de Maio de 2011, os Requerentes apresentaram a Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS, declarando as mais-valias realizadas com a alienação das acções detidas na sociedade e, seguidamente,

foram notificados da liquidação de IRS, em que se apurou o montante de imposto a pagar, no valor de € 137.169,79.

Os Requerentes afirmaram que a Administração tributária apurou o valor de imposto a pagar referido, considerando as mais-valias realizadas pelos Requerentes como rendimento efectivamente sujeito a tributação em sede de IRS e não isento.

Todavia, apesar de a Requerente ter efectuado o pagamento voluntário do imposto, alegou a ilegalidade da liquidação de IRS, por considerar ser aplicável o regime de exclusão de tributação das mais-valias realizadas com a alienação de acções, nos termos do artigo 30.º, n.º9, da Lei n.º 109-B/2001, na medida em que esta norma não foi revogada em momento algum.

Por outro lado, os Requerentes invocaram a inconstitucionalidade do regime de tributação das mais-valias realizadas com a alienação de acções detidas por período superior a 12 meses, considerando que estava em vigor a norma de exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º2, alínea a) do Código IRS, e que foi, posteriormente revogada pela Lei n.º 15/2010, alegando para esse efeito a violação do princípio da proibição da retroactividade fiscal, consagrado nos artigos 103.º, n.º3, da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) e 12.º da Lei Geral Tributária. Referiram, ainda, que à data da alienação das acções não se perspectivava a alteração do regime de tributação das mais-valias mobiliárias, como veio efectivamente a suceder com a entrada em vigor da Lei n.º 15/2010.

Por fim, os Requerentes invocam a aplicabilidade do regime de exclusão de tributação de mais-valias realizadas com a alienação de partes sociais adquiridas antes da entrada em vigor do Código do IRS.

Por sua vez, a Requerida apresentou resposta, não impugnando os factos invocados pelos Requerentes, mas sustentou a legalidade e não desconformidade com a CRP da liquidação do imposto, entendendo que a Lei n.º 109-B/2001, relativamente ao artigo 30.º, n.º9, se trata de uma norma de direito transitório, mantendo-se, assim, o regime de tributação das mais-valias anterior ao criado pela Lei n.º 30-G/2000.

Se a Requerida entendeu que era expectável que o regime de tributação das mais-valias viesse a ser revogado, tal como ocorreu, e ainda que o legislador ao não consagrar nenhuma norma de direito transitório, quis, expressamente, que as mais-valias realizadas durante o ano de 2010 fossem sujeitas a tributação efectiva, independentemente da data da sua realização. Assim, afasta o entendimento dos Requerentes, quanto inconstitucionalidade do regime, por violação do princípio da protecção da confiança.

Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões, que podem obstar ao conhecimento do pedido: i) da aplicação do regime de exclusão de tributação de mais-valias detidas por período superior a 12 meses, previsto no artigo 30.º, n.º9, da Lei n.º 109-B/2001, às quotas adquiridas, posteriormente transformadas em acções; ii) violação das regras sobre a aplicação da Lei tributária no tempo, subjacente ao princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal; iii) aplicabilidade do regime de exclusão de tributação de mais-valias mobiliárias, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, relativamente a 16% das acções alienadas.

No que à primeira questão respeita o Tribunal pronunciou-se no sentido de os artigos 3.º, n.º5, da Lei n.º 30-G/2000 e, 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 serem considerados como normas de direito transitório, enquanto o artigo 30.º, n.º9, da Lei n.º 109-B/2001 estabelece um regime temporário, correspondente ao regime que existia antes da aprovação da lei antiga. Neste sentido, considerou que esta norma foi revogada pelo Decreto-Lei n.º 228/2002 de 31 de Outubro, na medida em que este diploma estabeleceu uma “nova” regulação global da tributação das mais-valias mobiliárias, e de acordo com o artigo 7.º, n.º2, do Código Civil, a revogação pode resultar da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior.

Assim, o Tribunal julgou improcedente o pedido de anulação do acto tributário feito pelos Requerentes, entendendo que o artigo 30.º, n.º 9, da Lei 109-B/2001, cessou a sua vigência em 31 de Dezembro de 2002, não sendo aplicável ao caso subjudice.

Quanto à segunda questão decidenda, o Tribunal considerou, de acordo com a Lei n.º 15/2010, que as mais-valias realizadas deveriam ter incluído a matéria colectável dos requerentes, na medida em que a lei nova se deverá aplicar aos actos ainda em formação, entendendo como actos que prolongam a sua produção concreta no domínio da lei nova, e neste sentido afirmou estarmos perante uma retroactividade fraca ou impropria. Ora, o Tribunal entendeu que o artigo 103.º, n.º3, da CRP, se aplica, apenas, à retroactividade forte ou própria, enquanto a retroactividade fraca pode ser interdita por ofender o princípio da confiança.

Relativamente à entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, o tribunal considerou que esta já vinha sendo discutida, publicamente, há algum tempo, uma vez que esta alteração podia ser percebida por qualquer cidadão.

Assim, o Tribunal considerou que a lesão que esta lei trouxe à segurança dos contribuintes, era necessária, adequada e proporcionada à tutela dos valores subjacentes, e neste sentido não pode ser considerada inconstitucional e, não viola o princípio da proibição da retroactividade, nem o princípio da protecção da confiança.

Por fim, e ainda no âmbito da segunda questão, o Tribunal analisou se a liquidação teve em consideração a regra de aplicação da lei tributária no tempo, nos termos do artigo 12.º da LGT, tendo entendido que da Lei n.º 15/2010, não consta qualquer norma que determine a aplicação da lei ao período tributário anterior à data da sua entrada em vigor. Ora, sendo o IRS um imposto periódico de formação sucessiva, na ausência de norma da lei nova, esta só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor. Assim, o Tribunal entendeu que deve ser aplicada a lei nova aos factos da vida que se vão sucedendo ao longo do ano e que geram rendimento.

Assim, o Tribunal considerou inaceitável a invocação do argumento da impraticabilidade da lei para que se chegue a uma solução mais vantajosa para o credor tributário.

No seguimento da argumentação expendida, considerou o Tribunal que, no caso subjudice tendo a nova lei entrado em vigor, em 27 de Julho, só poderá ser aplicável às mais-valias obtidas a partir daquela data. Veja-se que, se a lei nova determinasse a sua vigência a partir do início do ano o artigo 12.º, n.º 2, da LGT, deixava de ter aplicação.

Assim, a lei nova não foi aplicável às mais-valias no caso em apreço e, conseqüentemente a liquidação em questão foi considerada ilegal. Tendo-se determinado a respectiva anulação.

Tendo em conta a anulação total do acto, ficou prejudicado o conhecimento da última questão colocada pelos Requerentes.

Importa fazer referência à declaração de voto realizada pelo Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira, que considerou existirem razões no sentido da inconstitucionalidade. Com efeito, de acordo com o mesmo, a determinação do momento em que ocorre o facto tributário deve coincidir com o da respectiva norma de incidência e não com a norma de determinação do rendimento colectável, sob pena de, se estas últimas determinassem o momento da formação e verificação do facto tributário, então, todos os factos tributários em sede de IRS e IRC ocorreriam no fim do ano, ou no momento de apresentação da declaração de rendimentos (quando ocorre o apuramento do rendimento colectável), o que não sucede.

Conclui a declaração de voto, no seguimento da posição tomada, recentemente, pelo Tribunal Constitucional que em sede de mais-valias, no que diz respeito à avaliação da retroactividade de uma norma que incida sobre mais-valias, o momento determinante é o da sua alienação, porque é nesse momento que ocorre o facto gerador de imposto.

Em suma, o Tribunal julgou procedente o pedido dos Requerentes, sendo declarada a ilegalidade do acto tributário, por violação da lei.

NÚMERO DO PROCESSO: 69/2012-T

DATA: ACÓRDÃO DE 29 DE OUTUBRO DE 2012

ASSUNTO: TRIBUTAÇÃO DE MAIS-VALIAS NAS SGPS

Factos

A Requerente – SGPS – pediu a constituição de tribunal arbitral visando a anulação de uma autoliquidação de IRC, referente ao ano de 2009 e a consequente devolução de imposto no valor de € 44 211,90.

A Requerente fundamenta o pedido nos termos do artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante EBF), considerando que se trata de uma norma que contraria o regime geral de tributação das mais-valias e menos-valias obtidas pelos sujeitos passivos de IRC, na medida em que estabelece uma isenção relativamente às mais-valias obtidas, em certas circunstâncias, pelas SGPS. Refere, ainda, que a *ratio* da não dedutibilidade dos encargos financeiros prevista naquela disposição reside na "penalização" das partes de capital relativamente às quais se aplicará uma isenção de IRC, aquando da sua alienação, sendo contrário à *mens legis* sustentar a não dedutibilidade de encargos financeiros suportados com outros activos que não consistam em partes de capital susceptíveis de beneficiar do regime de isenção previsto no artigo 32.º do EBF. A Requerente sustenta ainda que as prestações acessórias e as prestações suplementares constituem os "outros activos" que a sociedade possui e que devem ser levados em conta para efeitos de aplicação do método presuntivo previsto na Circular n.º 7/2004, de 30 de Março.

Por sua vez, a requerida – Administração tributária –, considera que esta interpretação é incorrecta, porque contraria a lei e o seu espírito, na medida em que está a considerar fiscalmente encargos que não são indispensáveis para a obtenção de proveitos sujeitos a imposto.

Por fim, a requerente não se conforma com o facto de a requerida apresentar, genericamente, um fundamento de acordo com o qual não dispõe de elementos suficientes para validar o cálculo. Todavia, a requerida alega que as prestações suplementares e prestações acessórias não podem ser contabilizadas em “outros activos” porque se integram como partes de capital e são contabilizadas em capitais próprios (como capitais dos sócios). A requerida considera, ainda, que a Circular n.º7/2004 não trata da dedutibilidade dos encargos financeiros por referência e em separado às prestações suplementares e partes de capital. Assim, e consequentemente, os encargos financeiros suportados com os financiamentos devem ser excluídos para efeitos de apuramento do lucro tributável, nos termos do artigo 31.º do EBF e do 23.º do CIRC.

Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões, que podem obstar ao conhecimento do pedido: i) contabilização dos quantitativos referentes a prestações suplementares, prestações acessórias de capital e suprimentos não remunerados, na aplicação do benefício fiscal, previsto no artigo 31.º, n.º2, do EBF, para efeito de determinação dos encargos que não concorrem com a formação do lucro tributável; ii) veracidade da contabilização pela requerente do quantitativo de financiamentos obtidos; e iii) disponibilização pela requerente, à Administração fiscal, de informação necessária e suficiente quanto à imputação de encargos financeiros.

No que à primeira questão respeita, o Tribunal não acompanhou a posição da requerida, na medida em que entendeu que o artigo 31.º n.º2 do EBF é um benefício fiscal aplicável às SGPS, enquanto regime especial, contrário ao regime geral de tributação das mais-valias e das menos-valias obtidas por sujeitos passivos de IRC. Consequentemente, refere que o método previsto na Circular n.º 7/2004, é um método de imputação presumido dos encargos financeiros às partes de capital, e bem assim, que o artigo 23.º do CIRC não pode ser utilizado para aumentar, automaticamente, o volume de encargos financeiros afectos às partes de capital.

O Tribunal entendeu que o conceito de partes de capital atende a partes de capital social e não a partes de capital próprio, pois está-se perante figuras jurídico-contabilísticas diferentes.

Por fim, e ainda quanto, à primeira questão, o tribunal considerou que o artigo 31.º, n.º2, do EBF, que contempla a regra da exclusão da dedutibilidade dos encargos financeiros, suportados em financiamentos afectos à realização de participações sociais, não pode ser extensiva a encargos financeiros suportados em financiamentos afectos à realização de prestações suplementares, de prestações

acessórias e de suprimentos não remunerados e que, assim sendo, estas deverão concorrer para a formação do lucro tributável.

Quanto à segunda questão decidenda, o Tribunal considerou que os financiamentos obtidos, deviam ser considerados enquanto empréstimo obtido remunerado, sendo o remanescente considerado como activo não remunerado e que, por este motivo, justificava o reduzido montante dos juros pagos pela requerente à sua accionista.

Neste sentido, o Tribunal considerou que assistia razão à requerente e que, por isso, não se podia considerar que os quantitativos referidos não estavam correctamente contabilizados.

Em relação à ultima questão, que se refere à disponibilização de informação necessária e suficiente, à Administração fiscal, o Tribunal pronunciou-se no sentido de não dar como provado que a Requerente, através da ocultação de documentos ou da utilização de algum expediente, pretendesse não disponibilizar uma informação, necessária e suficiente e, bem assim, que todos os elementos contabilísticos constam do processo e não suscitaram quaisquer duvidas.

Consequentemente, o Tribunal concluiu no sentido de improcederem os argumentos invocados pela requerida, considerando que a informação foi disponibilizada para permitir efectuar a imputação dos encargos financeiros de forma irrefutável.

Em suma, conclui-se pela procedência do pedido e, consequentemente, o despacho da Directora de Serviços de IRC foi anulado, a requerida condenada na restituição da quantia indevidamente liquidada e paga.

NÚMERO DO PROCESSO: 28/2012-T

DATA: Acórdão de 30 de Outubro de 2012

ASSUNTO: DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS

Factos

O Requerente – Banco, S.A. – requereu a constituição do Tribunal Arbitral em matéria tributária, peticionando a pronúncia quanto à declaração de ilegalidade de uma liquidação adicional de IRC, referente ao ano de 1993.

O requerente fora objecto de uma acção de inspecção, referente ao ano de 1993, tendo sido efectuada uma correcção aritmética, em sede de IRC, desconsiderando

custo fiscal, nos termos do artigo 23.º do CIRC, e conseqüentemente, foi declarado um prejuízo fiscal.

O requerente era detido a 100% por uma SGPS e partilhava com sociedade S.A., os mesmos administradores. No entanto, até 1993, os encargos com a remuneração daqueles administradores foram suportados, na íntegra, pelo requerente, pressupondo o desempenho gratuito dos beneficiários de cargo idêntico na sociedade S.A.. Por sua vez, e por razões administrativas, a sociedade S.A., efectuara, em 1993, o pagamento das remunerações aos administradores, ocorrendo o reconhecimento contabilístico do custo, e reembolso do mesmo, por parte do requerente.

Ora, a requerente considerava que os custos incorridos com a remuneração dos administradores, não deviam ser desconsiderados no apuramento do resultado tributável, embora, referisse que os custos em causa não tinham suporte em documento externo para comprovar a operação, sendo essa falta, suprida por documento interno, que pôde juntamente com outros meios de prova, coadjuvar o sujeito passivo na tarefa de demonstrar a veracidade da operação.

A requerida, por seu turno, defendia, de acordo com o artigo 23.º do CIRC que, para um custo ser aceite, se exige a prova documental e que este seja indispensável à realização dos proveitos, o que se verificaria no caso subjudice relativamente às remunerações dos administradores, sendo, pois, fundamental a existência de uma factura ou nota de débito - o que não se verificou. A requerida considerou que o montante relativamente ao custo que foi suportado pelo requerente foi desconsiderado como custo no processo de inspecção porque não constava da contabilidade e não foi, posteriormente, apresentado qualquer documento que o comprovam, assim como não constam dos autos quaisquer documentos que o provem. Veja-se que, segundo a requerida, os documentos juntos pelo requerente se referem a recibos de vencimento, subsídios e encargos com a segurança social, comprovando, apenas, que as remunerações foram pagas aos administradores, mas não evidenciam que o tenham feito em momento determinado.

A requerida considera, ainda, que também o documento junto, referente ao balancete da empresa, do qual consta a conta de Devedores e Credores Diversos, não permite visualizar a data, apenas havendo referência quanto ao valor que a requerente se comprometera a pagar, não estando demonstrada, efectivamente, a saída dos fundos monetários. Assim, a requerida considera necessário um meio probatório mais condigno, fiável e fidedigno, para provar a existência dos custos.

Por fim, a requerida entendeu que o documento que demonstra a transferência do montante referido tem data de 19 de Outubro de 1994, pelo que não se podia

considerar como meio de prova determinante, porque de acordo com os princípios da contabilidade e do IRC, os proveitos e os custos devem ser registados contabilisticamente no exercício a que respeitam, independentemente do momento em que são pagos.

Análise do tribunal:

Importava saber se devem considerar-se na fixação do lucro tributável do requerente os custos relativos à remuneração dos seus administradores, referente ao ano de 2003.

Da análise da prova produzida, o Tribunal considerou que a quantia em análise foi efectivamente paga pela requerente, uma vez que esta foi debitada na conta bancária, em 19 de Outubro de 1994. O tribunal atendeu ainda ao lançamento efectuado em 31 de Dezembro de 1993, do qual consta a efectivação da transferência daquela quantia na contabilidade.

Por sua vez, tendo em consideração o artigo 23.º CIRC, alínea d), as remunerações dos administradores são consideradas como custo indispensável para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto. A controvérsia centrou-se no facto de a transferência da quantia referente ao ano de 1993, ter sido efectuada em 1994 e de tal custo dever ser tido em consideração como custo de 1993, como defendia a requerida.

Ora, de acordo com o artigo 18.º do CIRC, o Tribunal considerou que a despesa relativa a remunerações era um custo previsível na data de encerramento das contas de 1993, na medida em que foi deliberado, na assembleia geral de Abril de 1993, que a requerente suportaria tais custos no ano de 1993, e o lançamento contabilístico foi efectuado, respectivamente, em 31 de Dezembro de 1993. Assim, o Tribunal concluiu que o custo relativo às remunerações de administradores respeitantes ao ano de 1993 devia ser considerado custo deste ano, embora só tenha sido paga a quantia correspondente em 1994, entendendo essa, conseqüentemente, que a Requerente imputou correctamente à liquidação adicional ilegalidade por violação do artigo 23.º, n.º1, alínea d), do CIRC, interpretado em consonância com o princípio da especialização dos exercício, cuja observância é imposta pelo artigo 18.º, n.º1, do CIRC.

NÚMERO DO PROCESSO: 66/2012-T
DATA: ACÓRDÃO DE 5 DE NOVEMBRO DE 2012

ASSUNTO: DETERMINAÇÃO DA RESIDÊNCIA FISCAL**Factos**

O requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral sobre a ilegalidade das retenções na fonte de IRS, relativas ao ano de 2009.

A pretensão consistia na anulação do indeferimento de recurso hierárquico, e tinha, ainda, em consideração a declaração, ilegal, das retenções na fonte de IRS e, bem assim, pedido de restituição de excesso de IRS indevidamente retido na fonte, acrescidos de juros indemnizatórios desde a data de indeferimento da reclamação graciosa.

A questão subjacente centrou-se em determinar a residência do Requerente e verificar se, no ano de 2009, era considerado “não residente” fiscal em Portugal, na medida em que lhe seria aplicável uma taxa de 20%, e não a taxa de 28,2%, como se efectivou.

O Requerente entendeu que deve ser considerado não residente, em Portugal, para efeitos fiscais, na medida em que não permaneceu, nem trabalhou, em Portugal, por um período superior a 183 dias, assim como não possuía habitação que fizesse supor a intenção de a manter e ocupar, como residência habitual, à data de 31 de Dezembro de 2009.

Afirmava, ainda, que não comunicou às autoridades fiscais portuguesas a alteração do seu estatuto fiscal, para não residente em Portugal, em virtude da dificuldade em encontrar quem aceitasse ser seu representante fiscal em Portugal e, ainda, que não podia resultar dessa não apresentação a sua qualidade de residente fiscal em Portugal e que inexistia qualquer formulário para aplicação da taxa de retenção na fonte para sujeitos passivos não residentes em Portugal.

Por sua vez, a requerida considerou que não foi comprovado, pela requerente, o estatuto de residente fiscal no Luxemburgo, assim como não ficou provado que esteve em Portugal menos de 183 dias, no ano de 2009 e invocou, ainda, o incumprimento da obrigação de comunicação da alteração de domicílio e a não apresentação dos modelos 21-RFI ou 24-RFI, um dos fundamentos do indeferimento da pretensão da requerente. E invocou que o pedido de juros indemnizatórios padecia de erro de interpretação e aplicação da lei, na medida em que o pagamento de imposto em excesso não adveio de erro imputável aos serviços, mas, sim, por a requerente não ter a informação actualizada para efeito fiscais.

Análise do Tribunal

O tribunal, de acordo com o previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b) do CIRS, considerou que, tendo o requerente, em 31 de Dezembro de 2009, habitação em condições que faziam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, o requerente e seu agregado familiar deviam ser considerados residentes em território português, para efeitos fiscais, no ano de 2009. Todavia, o Tribunal constatou, ainda, que as autoridades fiscais Luxemburguesas emitiram um certificado, em 24 de Abril de 2012, de residência fiscal do requerente, no Luxemburgo, no período entre 1 de Janeiro de 2009 e 30 de Setembro de 2009.

Consequentemente, o Tribunal afastou a hipótese de os rendimentos em causa terem sido objecto de dupla tributação internacional, quer em Portugal, quer no Luxemburgo, de acordo com o artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património.

O artigo 4.º, n.º 2, da Convenção prevê critérios que estabelecem uma relação de prioridade e, neste sentido, atendendo à alínea a) primeira parte, do referido artigo, o Tribunal entendeu que o requerente devia ser, uma vez mais, considerado como residente em Portugal, no ano de 2009, para efeitos fiscais, tendo em atenção que possuía habitação permanente à sua disposição em território português.

Neste sentido, o tribunal considerou que o Banco em causa efectuou as retenções na fonte sobre os rendimentos do trabalho dependente.

Concluindo pela improcedência do pedido de anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico e do pedido de declaração de ilegalidade das retenções na fonte de IRS, consequentemente, é considerado como residente fiscal em Portugal, não tendo direito à restituição do imposto.

* * *

NÚMERO DO PROCESSO: 23/2012-T

DATA: ACÓRDÃO DE 20 DE NOVEMBRO DE 2012

ASSUNTO: MENOS VALIAS COM ALIENAÇÃO DE PARTES DE CAPITAL - SGPS

Factos

A Requerente SGPS solicitou a pronúncia do Tribunal arbitral, relativamente ao acto de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC), do ano 2003, tudo por objecto a essa menos valia resultante da alienação de participações sociais. Não existiu, segundo a requerente, qualquer motivo de natureza fiscal na decisão de alienação ou qualquer concertação entre entidades, com vista a fixar um preço para a transacção.

Aquando da entrega da declaração de rendimentos, referente ao exercício de 2003, a Requerente não teve em consideração a menos-valia decorrente da alienação dessas participações sociais e, neste sentido a Requerente considerou que a autoliquidação de IRC assentou em pressupostos inválidos, na medida em que devia ter sido considerada como fiscalmente relevante.

A requerente procedeu à alienação de acções nominativas, de uma sociedade com a qual não tinha relações especiais. Por sua vez, as acções referidas, haviam sido adquiridas, em Dezembro de 2001, à outra sociedade, com a qual existiam relações especiais (comprador e vendedor, eram detidas integralmente pela sociedade) e foram, ainda, detidas por período inferior a três anos, o que determinava, de acordo com a Requerente, a não aplicação do artigo 32.º, n.º2, do EBF, mas sim, do regime geral previsto no CIRC.

A Requerente afirmava que, sempre que fosse adquirida uma participação a entidade relacionada e, estivesse em causa uma menos-valia, importava recorrer ao regime geral previsto no artigo 23.º do CIRC, sob pena de, se assim não fosse estarmos perante dois normativos aplicáveis à mesma situação.

Consequentemente, a Requerente, invocava a inconstitucionalidade do artigo 42.º, n.º 3, do CIRC (actual artigo 45.º, n.º3), porque ocorre uma violação dos princípios da retroactividade da lei fiscal e da segurança jurídica, tendo em consideração que a participação foi adquirida antes da entrada em vigor do novo regime jurídico, em 2001, pelo que a aplicação deste regime às menos valias consubstanciava uma aplicação retroactiva da norma.

Todavia, a Requerida apresentou resposta, invocando a não aplicação das normas cuja inconstitucionalidade é suscitada, como o artigo 23.º, n.º 5, do CIRC e o artigo

31.º, n.º3, do EBF, sendo subsumível ao artigo 31.º, n.º2, do EBF. Consequentemente, considerou, ainda, que o Tribunal Arbitral era incompetente para apreciar a inconstitucionalidade das normas referidas, na medida em que isto é da competência do Tribunal Constitucional.

Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou a seguinte questão decidenda, que poderia obstar ao conhecimento do pedido (aceitação fiscal da menos-valia de partes de capital realizada pela Requerente, no ano de 2003). No entanto, para maior compreensão, elencou quatro pontos que foram devidamente analisados: i) a ordem de conhecimento das questões suscitadas; ii) a análise do artigo 31.º do EBF; iii) o (não) conhecimento das inconstitucionalidades invocadas do artigo 23.º e 42.º do CIRC; e iv) a violação da retroactividade da lei fiscal.

Quanto ao primeiro ponto, o Tribunal analisou os artigos que foram, anteriormente, invocados pela Requerente, quanto à sua inconstitucionalidade e considerou a aplicabilidade directa e *prima facie* do regime previsto no artigo 31.º do EBF, sendo que, só após a sua aplicação, é que se poderia não convocar os outros artigos previstos no CIRC.

Por sua vez, quanto ao segundo aspecto referido pelo Tribunal, considerou que a lei fiscal prevê relevância tributária das mais-valias em casos excepcionais, não fazendo referência às menos-valias. Assim, o Tribunal entendeu que as menos-valias realizadas, no ano de 2003, pela requerente, com a alienação de partes de capital adquiridas em 2001, não concorrem para a formação do seu lucro tributável e, logo, não são aceites em termos fiscais.

Para o Tribunal o artigo 31.º, n.º 2 e 3, do EBF (actual artigo 32.º, n.º2 e 3, do EBF) não sofre de inconstitucionalidade, justificando o seu entendimento, com base na consideração de que o legislador tributário decidiu legitimamente criar um regime tributário especial para as SGPS, mais favorável e adequado à sua natureza, sendo concedidos vários benefícios fiscais específicos. Assim, o artigo 31.º do EBF criou um regime-regra de não tributação dos rendimentos típicos e específicos das SGPS. Refere, ainda, que o benefício fiscal que isenta de imposto as mais-valias das SGPS, não abrange a aceitação fiscal das menos-valias. Considerando que as menos-valias não concorrem para o lucro fiscal, a lei fiscal tributa o saldo que resulta da diferença entre as mais e menos valias, e porque aceitar fiscalmente as menos valias e isentar as mais-valias poderia reconhecer uma situação muito provável de constantes prejuízos.

O Tribunal entende também que o artigo 31.º, n.º 2, do EBF não discrimina negativamente os grupos de sociedade, antes cria um regime de protecção fiscal dos mesmos. Por sua vez, relativamente ao artigo 31.º, n.º3, do EBF é considerado como uma norma específica anti-abuso que pretende evitar o acesso a este benefício fiscal e o planeamento fiscal abusivos, pelo que não imputa qualquer inconstitucionalidade ao preceito legal em apreço.

Por fim, o Tribunal considera que o artigo 31.º do EBF cria uma isenção de tributação das mais-valias, e não uma presunção absoluta de custos não dedutíveis. Assim, conclui que as menos-valias realizadas pela requerente com a alienação das acções não são dedutíveis ao rendimento tributável da requerente.

No tocante ao terceiro ponto – e quanto ao não conhecimento das inconstitucionalidades invocadas dos artigos 23.º e 42.º do CIRC –o Tribunal manifestou-se no sentido da requerida, considerando que estes preceitos não se aplicam ao caso subjudice, cuja resolução completa atende, exclusivamente, ao artigo 31.º do EBF. Não sendo necessário fazer referência aos artigos do CIRC, está em causa um regime fiscal privativo das SGPS, sendo conseqüentemente uma lei especial que prevalece sobre as leis gerais do CIRC. Conseqüentemente, o Tribunal considera que se as menos valias não são aceites nos termos do artigo 31.º, n.º 2, do EBF, não é necessário sindicá-las a sua viabilidade e hipotética aceitação nos termos do artigo 23.º do CIRC, visto não ser aplicável ao caso.

Relativamente ao último ponto, foi referido, quanto à alegada violação da retroactividade da lei fiscal, o tribunal considerou que não está em causa uma retroactividade em primeiro grau ou autêntica, e do mesmo modo que não estamos perante uma retroactividade de segundo grau. Assim, invoca que está-se perante uma terceira linha, sendo a lei nova clara e totalmente em vigor no momento da realização das menos valias, mas não estava em vigor na data de aquisição das partes de capital.

De acordo com o artigo 12.º, n.º1, da LGT, as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, e nesse sentido, não haverá retroactividade neste caso, visto que as menos-valias foram realizadas num momento temporal em que o artigo 31.º do EBF estava em vigor.

Mais: o tribunal refere que a lei nova apenas não seria aplicável ao caso em análise, se a lei antiga tivesse crido uma confiança tal no contribuinte que lhe conferisse uma expectativa ou direito juridicamente tutelado, de tal forma, que as alterações supervenientes do regime de alienação dos activos não lhe poderiam ser aplicáveis mas que, todavia, a requerente não fez prova de tal expectativa ou direito digno de tutela. Assim sendo, o tribunal conclui no sentido de não considerar o artigo 31.º

como inconstitucional, por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, da tutela da confiança ou de qualquer outro princípio constitucional.

Em suma, conclui-se pela improcedência dos pedidos formulados, relativamente ao acto de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC), relativamente à menos valia que resultou da alienação das participações sociais.

Rogério M. Fernandes Ferreira
Francisco de Carvalho Furtado
Ana Moutinho Nascimento
Catarina Ribeiro Caldas