

Jurisprudência Fiscal Arbitral (3º Trimestre de 2013)



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 fazemos também em relação às decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia.

A presente Informação Fiscal é relativa ao terceiro 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.

Esta Informação Fiscal é enviada nos termos dos artigos 22.º e 23.º do Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de Janeiro, relativa ao envio de correio electrónico não solicitado. Caso pretenda ser removido da nossa base de dados e evitar futuras comunicações semelhantes, por favor envie um email com "Remover" para o endereço email newsletter@rffadvogados.com.

NÚMERO DO PROCESSO: 8/2013-T

DATA: 4 de Julho de 2013

ASSUNTO: IRS – Exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias

Factos

Os Requerentes – casados - requereram a constituição de Tribunal arbitral peticionando a ilegalidade e a consequente anulação da liquidação de IRS, relativa ao ano de 2008 e de juros compensatórios, no montante total de € 12.963,81 e, bem assim a anulação da decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada, contra a referida liquidação. Mais, requereram a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do montante voluntariamente pago, acrescido de juros indemnizatórios e juros de mora.

Os Requerentes residiram, até 6 de Novembro de 2008, num imóvel sito em Loures, de que era proprietário o Requerente marido e que, constituía habitação própria e permanente do agregado familiar (doravante “imóvel 1”). Naquela data, o referido imóvel foi alienado, pelo preço de € 350.000. O rendimento que resultou da referida venda foi declarado no Anexo G, da Declaração Modelo 3, apresentada por referência ao exercício de 2008 e, foi aí declarada a intenção de reinvestir a totalidade do valor de realização.

Em 3 de Novembro de 2011, os Requerentes adquiriram um novo imóvel sito em Lisboa, pelo montante de € 804.744 (doravante “imóvel 2”), que foi, também ele, afecto à habitação própria e permanente do agregado familiar. O montante de € 804.744 decompõe-se nos seguintes termos: i) € 350.000 resultaram do reinvestimento do valor de realização do imóvel 1; ii) € 307.000 foram obtidos com recurso a um empréstimo bancário; e iii) € 147.744 é capital próprio dos Requerentes, incluindo o valor de € 87.500 referente ao valor de realização decorrente da venda de uma fracção sita em Lisboa, alienada pela Requerente mulher em 2009 (doravante, “imóvel 3”).

Os Requerentes não declararam o reinvestimento, no montante de €350.000, na Declaração de Rendimentos Modelo 3, referente ao exercício de 2011 (ano da aquisição do imóvel 2).

Em 6 de Agosto de 2012, foram notificados da liquidação adicional de IRS, relativa ao ano de 2008, no valor de € 49.862,53, tendo na sequência desta notificação apresentado uma declaração de substituição, referente ao exercício de 2011 e deduzido Reclamação Graciosa contra a referida liquidação adicional, com fundamento no facto de se encontrar documentalmente provado o reinvestimento do valor de realização decorrente da venda dos imóveis 1 e 3, na aquisição do imóvel 2, no prazo de 36 meses, então estipulado no Código do IRS para esse efeito, estando, consequentemente, no entender dos Requerentes as mais-valias imobiliárias em causa estar excluídas de tributação, em sede de IRS.

A pretensão dos Requerentes foi parcialmente acolhida pela AT, que deferiu parcialmente a referida reclamação graciosa, e emitiu nova liquidação adicional de IRS, com referência ao ano de 2008, no valor de € 12.963,81.

Ao contrário do que resulta da decisão de (in)deferimento parcial de Reclamação Graciosa apresentada pelos Requerentes, estes consideram que a lei aplicável ao caso concreto não exige que o reinvestimento seja considerado em apenas 50%, relativamente a cada um dos cônjuges que integrem o agregado familiar. Em suma, os Requerentes pretendem que seja reconhecido o reinvestimento da totalidade do valor de realização, obtido com a venda dos imóveis 1 e 3, na aquisição do imóvel 2 assim se concluindo pela exclusão de tributação das mais-valias imobiliárias em causa.

Por fim, a AT considerou que o valor de realização, decorrente da venda do imóvel 1, não foi integralmente reinvestido, na medida em que apenas o valor de € 248.872 é susceptível de reinvestimento, por corresponder ao valor de aquisição, imputável ao Requerente marido, de acordo com a sua meação no imóvel adquirido para habitação própria e permanente do casal. Note-se que a AT entendeu que o imóvel adquirido em 2011 é propriedade comum dos Requerentes e, por isso, cabe a cada cônjuge uma quota ideal de $\frac{1}{2}$, de acordo com a meação dos bens comuns nos termos do regime civil de comunhão de bens adquiridos e que, logo, a cada Requerente cabe uma quota de reinvestimento possível no imóvel adquirido, no referido montante de € 248.872,00.

Análise do Tribunal

O Tribunal arbitral identificou as seguintes questões, a apreciar e decidir: (i) aferição da (i)legalidade da não consideração da totalidade do valor de realização decorrente da venda do imóvel alienado pelo Requerente marido na aquisição por ambos os Requerentes do imóvel que é actual habitação própria e permanente do agregado familiar; (ii) reembolso do montante voluntariamente pago, acrescido de juros indemnizatórios e de juros de mora.

Quanto à primeira questão decidenda, o Tribunal começou por analisar os requisitos legais referentes aos três aspectos fundamentais do regime do reinvestimento: o prazo, o reinvestimento e a afectação do bem alienado e do bem a adquirir.

Relativamente ao prazo, o Tribunal considerou que tendo o imóvel 1 sido alienado em 6 de Novembro de 2008, os Requerentes poderiam reinvestir o respectivo valor de realização até 6 de Novembro de 2011, ficando abrangidos pelo regime da exclusão de tributação, em sede de IRS, desde que cumpridos os demais requisitos legalmente previstos. O Tribunal teve, assim, em consideração o alargamento do prazo de 24 para 36 meses, tendo considerado este último aplicável ao caso vertente, em virtude do artigo 69.º da Lei 64-A/2008, de acordo com o qual o alargamento do prazo para o reinvestimento é “aplicável às situações em que o período de 24 ou 12 meses ainda está vigente ou se extingue no ano de 2009.”. Conclui, em consequência o Tribunal que tanto relativamente ao imóvel 1 como ao imóvel 3, se considera que o reinvestimento do respectivo valor de realização ocorreu tempestivamente.

No que diz respeito ao montante objecto de reinvestimento, o Tribunal começa por deduzir ao valor de aquisição do imóvel (€ 804 744) o valor do empréstimo (€ 307 000), concluindo que o valor objecto de reinvestimento, ascende a € 497.744. Avança, ainda, que tendo-se verificado duas alienações de imóveis, o

imóvel 1 no valor de €350.000,00 e o imóvel 2 no valor de € 87.500,00, o montante total dos valores de realização em causa ascende a €437.500,00, não excedendo, portanto o valor de reinvestimento admitido (€ 497.744).

Em conclusão, o Tribunal considerou que se encontra excluído da tributação o valor de € 437.500,00, resultante dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do agregado familiar, pois os mesmos foram reinvestidos, aquando da aquisição do imóvel 2 e no prazo legalmente fixado para o efeito, de 36 meses.

O Tribunal não acompanhou, assim, o argumento da AT de que o reinvestimento estaria limitado a um valor de € 248.872,00 (€ 497.744/ 2 = € 248.872), por cada cônjuge e que no caso concreto o valor passível de reinvestimento ascende a € 87.500, resultante da alienação do imóvel 3, em 2009, pela Requerente mulher, e a € 248.872, resultante da alienação do imóvel 1, em 2008, pelo Requerente marido, não aceitando o reinvestimento da totalidade do valor de € 350.000, correspondente ao valor pelo qual o imóvel 1 foi alienado. Para sustentar a sua posição, a AT recorre à aplicação do regime do direito civil, tendo em consideração o regime de bens aplicável ao casamento dos Requerentes.

O Tribunal afasta este entendimento, considerando que a determinação da participação de cada um dos cônjuges na comunhão tem em vista o momento da dissolução e partilha do património comum e não a fixação do objecto do direito de cada um deles na vigência da sociedade conjugal. Mais teve em consideração que o legislador fiscal não só não estabeleceu nenhuma exigência quanto à titularidade do imóvel afecto à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do agregado familiar como considera que, em sede de IRS, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, e não por cada um, de per si, para concluir que, o regime de bens aplicável no casamento dos sujeitos passivos não é atendido para efeitos fiscais.

O Tribunal sustenta, ainda, a sua posição na Recomendação n.º 18/A/2012 – Processo n.º R – 5515/10, do Senhor Provedor de Justiça, de acordo com a qual nada nada autoriza o intérprete (administração fiscal, no caso) a estabelecer, por recurso às normas interpretativas comuns, como pressuposto para exclusão integral da incidência da tributação dos ganhos obtidos, que a propriedade do imóvel alienado houvesse de pertencer a ambos os membros do casal.

Finalmente, o Tribunal considera que está em causa uma norma de incidência negativa, porque consagra uma possibilidade de exclusão da tributação. As normas de exclusão tributária, enquanto delimitações negativas expressas de uma regra de incidência, estão sujeitas ao princípio da legalidade, de que resulta a reserva de lei e a tipicidade fechada ou taxativa. Neste sentido, deve o intérprete observar com rigor o princípio da indisponibilidade do tipo, recusando qualquer interpretação que desafie o recorte típico da norma. Neste sentido, não pode a AT pretender, à revelia da lei, impor aquela limitação, quanto ao valor do reinvestimento, concluindo que a interpretação desta não pode prevalecer sob pena de violação do princípio da legalidade fiscal, da proporcionalidade e da justiça.

Em face do exposto, o Tribunal conclui que os actos de liquidação de IRS e de juros compensatórios e, bem assim, a decisão de (in)deferimento parcial contestada são ilegais, determinado, em consequência, a sua anulação.

Por fim, no que diz respeito à segunda questão decidenda - reembolso do montante voluntariamente pago, acrescido de juros indemnizatórios – o Tribunal considera que atenta a errónea interpretação que a AT fez, não existem dúvidas de que foi por erro imputável aos serviços que os Requerentes efectuaram o pagamento de imposto superior aquele que efectivamente seria devido, reconhecendo o direito das Requerentes a juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento da liquidação de imposto anulada até à data da emissão da nota de crédito.

NÚMERO DO PROCESSO: 10/2013-T

DATA: 5 de Julho de 2013

ASSUNTO: IRC – tributação de rendimentos presumidos; presunção de veracidade das declarações dos contribuintes.

Factos:

A Requerente - ..., SGPS, S.A. - requereu a constituição de Tribunal arbitral peticionando a anulação da liquidação oficiosa de IRC, do exercício de 2010 e, bem assim, peticionando a condenação da AT no reconhecimento da validade da autoliquidação resultante da Declaração Modelo 22 de IRC e no reembolso do montante a recuperar – retenções na fonte –apurado na referida declaração, no valor de € 72.232,41, acrescido de juros indemnizatórios(e, eventualmente de mora).

A Requerente não apresentou tempestivamente a Declaração Modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 2010, pelo que, em Dezembro de 2011, foi notificada da liquidação oficiosa de IRC que teve como base o “valor anual da retribuição mínima mensal”, sem consideração das retenções na fonte suportadas pela Requerente, no valor de €72.232,41.

Em Maio de 2012, a Requerente apresentou a Declaração Modelo 22 de IRC, na qual, com base na sua contabilidade, apurou um prejuízo fiscal no montante de €131.801,60 e um total de imposto a recuperar de €72.232,41 e, deduziu mesma data, Reclamação Graciosa da liquidação oficiosa. Em 15 de Outubro de 2012, foi a Requerente notificada do indeferimento da reclamação graciosa deduzida.

A Requerente sustenta que, tendo sido apresentada, após a emissão da liquidação oficiosa, a declaração de autoliquidação, deveria a AT ter procedido à correcção da liquidação oficiosa, dado não ter ainda decorrido o prazo de caducidade.

Já a AT sustenta que o acto de liquidação oficiosa praticado pela Administração, na situação em que lhe esteja devolvida a competência legal para o efeito, em virtude do incumprimento, por parte do contribuinte, do dever de apresentação da declaração anual de autoliquidação, só pode ser anulado em consequência de Impugnação Judicial ou reclamação e, por efeito dos vícios de que o mesmo padeça.

Análise do Tribunal

O Tribunal arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: i) se a liquidação oficiosa, de IRC relativa ao exercício de 2010, emitida pela AT, deve ser anulada em consequência da posterior apresentação de Declaração Modelo 22 de IRC e de reclamação graciosa; ii) se a liquidação oficiosa efectuada pela AT deve ser corrigida, de forma a corresponder à autoliquidação efectuada na declaração Modelo 22 de IRC, apresentada pela Requerente; iii) se é de determinar a devolução das retenções na fonte apuradas na declaração Modelo 22.

No que diz respeito à primeira questão decidenda, o Tribunal entendeu que a mera apresentação da declaração de rendimentos por parte do sujeito passivo, não pode servir de fundamento à anulação automática da liquidação oficiosa. A anulação deverá ser efectuada, nos termos legais, por via oficiosa ou decorrente do uso de garantias impugnatórias administrativas ou judiciais. Conclui, assim, que a AT agiu dentro da legalidade ao não anular a liquidação oficiosa através do processamento da declaração de autoliquidação apresentada pela Requerente.

Passando para a análise da segunda questão decidenda, o Tribunal entendeu que devido às regras do ónus da prova, a Requerente deveria ter provado que havia um excesso de quantificação da matéria tributável ao nível da liquidação oficiosa. Porém, após solicitação por parte da AT através da notificação para o exercício do direito de audição prévia para apresentar elementos de prova a partir da sua contabilidade ou dos registos de escrituração de como é que de um resultado líquido do exercício negativo de € 1.391.305,80 se apura um prejuízo fiscal de € 131.801,60, a Requerente não o fez.

Mais referiu que, caso a AT tenha conhecimento dentro do decurso do prazo de caducidade, nesta situação até 31 de Dezembro de 2014, de novos elementos que lhe permitam apurar o rendimento real, de acordo com o princípio do inquisitório, deve efectuar as diligências necessárias com vista à satisfação do interesse público e descoberta da verdade material. Mas este dever imposto à AT de averiguar a verdade material (o que aconteceu através da notificação para o exercício do direito de audição prévia), não dispensa os interessados particulares da obrigação de colaborarem na produção de provas, ao abrigo do princípio da colaboração. Assim, não tendo a Requerente conseguido provar que o prejuízo fiscal relativo ao exercício de 2010 foi efectivamente de € 131.801,60, não demonstrou o excesso de quantificação da matéria tributável, pelo que o Tribunal conclui que a AT agiu dentro da legalidade ao não corrigir a referida liquidação oficiosa.

Por fim, no que diz respeito à terceira questão decidenda - a devolução das retenções na fonte, de IRC, apuradas na sua declaração Modelo 22 de IRC – o Tribunal considera que nos casos em que se verifica uma devolução da competência de liquidação de imposto à AT, esta deve proceder às deduções que tenha conhecimento e que possam legalmente ser deduzidas, sendo estas duas condições cumulativas.

O Tribunal dá como provado que a AT tinha conhecimento das retenções. Porém, considera que as deduções à colecta efectuadas pressupõem que os rendimentos ilíquidos que lhes deram origem estão no cômputo da matéria tributável sobre a qual se vai calcular a colecta e relativamente à qual se vão efectuar as deduções à mesma e somente estas. Uma vez que a AT tinha a competência para a liquidação do imposto e a matéria tributável resultou da aplicação de um rendimento presumido no montante de € 6.650, relativamente ao qual não correspondiam as retenções na fonte no montante de € 72.232,41, considera que a AT não as poderia restituir. Assim, conclui que a AT não cometeu qualquer ilegalidade ao não restituir as retenções na fonte no montante reclamado de € 72.232,41.

Em face do exposto, o Tribunal julgou improcedente o pedido formulado pela Requerente.

NÚMERO DO PROCESSO: 12/2013-T

DATA: 8 de Julho de 2013

ASSUNTO: IRC – prestações suplementares/acessórias, dedutibilidade fiscal dos juros suportados

Factos

A Requerente – A ..., SGPS, S.A. – requereu a constituição de Tribunal arbitral peticionando a declaração de ilegalidade parcial da liquidação de IRC de 2007 e respectiva compensação, na parte referente aos encargos financeiros, no montante de € 185.887,30.

A Requerente é uma Sociedade Gestora de Participações Sociais, que encabeça um grupo de sociedades, sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades.

A Requerente suportou juros de empréstimos que lhe foram concedidos e concedeu prestações suplementares / prestações acessórias sem juros a entidades por si totalmente dominadas, que o utilizaram na sua actividade. A Requerente incluiu prestações suplementares e acessórias (sem juros) como encargos (custos) não imputáveis a partes de capital, concorrendo assim para o lucro tributável.

A Requerente foi alvo de uma liquidação de IRC do ano de 2007, contra a qual deduziu Reclamação Graciosa, onde solicitou a ilegalidade parcial da liquidação na parte correspondente à desconsideração fiscal dos encargos financeiros suportados de 185.887,30€.

Na sequência do indeferimento desta reclamação deduziu pedido arbitral.

Análise do Tribunal

O Tribunal arbitral identificou as seguintes questões, a apreciar e decidir: (i) os encargos financeiros suportados pela Requerente com a realização de prestações suplementares (sem juros) são dedutíveis nos termos do artigo 23.º do Código do IRC; (ii) os encargos financeiros suportados pela Requerente com a realização de prestações suplementares (acessórias sem juros) são ou não dedutíveis de acordo com o disposto no artigo 32.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais e, (iii) violação de princípios da boa-fé e da confiança pela alteração do entendimento quanto à circunscrição fiscal de uma situação.

No que diz respeito à primeira questão decidenda, o Tribunal começa por referir que a realização de prestações suplementares se insere na capacidade da sociedade, no seu escopo lucrativo, mesmo que não possam vencer juros, o mesmo raciocínio valendo para as prestações acessórias. Assim, uma sociedade que efectue prestações sem vencimento de juros está a actuar dentro da sua capacidade, mesmo que não tenha fundos próprios para efectuar essas prestações, e tenha de se socorrer de fundos de terceiros. A sociedade ao efectuar essas prestações está a prosseguir a sua actividade, com interesse próprio, na valorização das participadas e ulterior obtenção de rendimentos, via recepção de dividendos/realização de mais-valias.

A Requerente é uma sociedade gestora de participações sociais e, enquanto tal, a sua actividade central circunscreve-se à gestão das sociedades dominadas, em que um dos núcleos contrais consiste em dotá-las da estrutura financeira adequada, com entrega de fundos das formas mais díspares (v.g. suprimentos e prestações acessórias / suplementares).

Mais refere o Tribunal que não existem regras gerais quanto à estrutura e composição da dotação de fundos a favor das sociedades dominadas. A lei comercial conferiu ampla liberdade à sociedade quanto à forma de dotar de fundos as entidades por si dominadas. Acrescentando, ainda que, tirando o caso da subcapitalização, a lei fiscal não contém qualquer regra específica que impeça ou cerceie a liberdade de gestão. Não existe qualquer regra tributária que defina uma proporção da estrutura de capitais e financiamento das dominadas, nem regra de desconsideração fiscal dos custos, se os fundos deles obtidos não gerarem quaisquer proveitos tributados.

Para apreciação do caso vertente, o Tribunal esclareceu ainda que o artigo 23.º do CIRC contém uma cláusula aberta, que carece de interpretação e aplicação ao caso concreto, pela qual só são fiscalmente aceites os custos indispensáveis para a realização dos proveitos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, aferindo-se a indispensabilidade num sentido económico: os custos indispensáveis são os contraídos no interesse da empresa, que se ligam com a sua capacidade, por inserção no seu escopo lucrativo e no exercício da sua actividade concreta. A AT não pode sindicatizar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa. Um custo será aceite fiscalmente caso seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa. A referida disposição exige não apenas uma conexão causal adequada entre o custo e o proveito, mas conecta-se também alternativamente com a manutenção da fonte produtora – no sentido de uma ligação económica entre a despesa e a vigência e manutenção da sociedade e sua actividade. Já no que tange aos encargos financeiros, o Tribunal avança que são custos fiscais os juros de capitais alheios aplicados na exploração.

Em face destas considerações o Tribunal considera que os encargos financeiros em causa se assumem como custos fiscalmente dedutíveis. A Requerente aplica os capitais alheios (sobre os quais paga juros) na sua exploração e com esses fundos constitui prestações suplementares / acessórias, como forma de exercício e manutenção da sua actividade e fonte produtora e procura do seu escopo lucrativo. Sendo a Requerente uma SGPS, a sua actividade e exploração radica exclusivamente na gestão das suas participadas e dominadas – entre outras formas, dotando-as de prestações suplementares ou acessórias para prosseguirem a sua actividade operacional.

A realização de prestações (acessórias / suplementares) sem juros corresponde a um instituto previsto e regulado pelo direito comercial. As sociedades que os utilizam nas suas operações financeiras estão a efectuar negócios lícitos e inseridos na sua capacidade, ainda que não lucrativos no curto prazo, porque não geram qualquer rédito no imediato. Em face do exposto, o Tribunal conclui que se esta operação é consentida pelo Direito Comercial, nos seus exactos termos – inexigibilidade de juros nestas prestações – é então evidente que a mesma se insere num perfil lucrativo. Mais avança o Tribunal que a Requerente, na sua liberdade de gestão, pode dotar as dominadas com os fundos que carecem, das formas mais díspares, e os interesses (comercial e fiscal) têm de aceitar qualquer das opções.

Relativamente ao argumento da AT de que esses rendimentos (dividendos e mais valias) não são por regra tributados, dado a Requerente ser uma SGPS, cujas mais-valias estão por regra isentas de imposto, com condicionamento temporal e cujos dividendos têm idêntico resultado, o Tribunal julgou-o improcedente, não só porque a não tributação não é directa e imediata mas condicional, com porque não há qualquer regra ou princípio fiscal que exija a desconsideração fiscal do custo se o proveito correlativo não originar qualquer tributação. Exige-se, apenas no que tange aos encargos financeiros que o capital mutuado seja utilizado na exploração (como sucede manifestamente), prescindindo de uma ulterior indagação de correlação entre proveitos e gastos. Da mesma forma, o corpo do artigo 23.º do CIRC intima apenas que esses custos se relacionem causalmente com a manutenção da fonte produtora (o que sucede *in casu* dado que a prestação acessória /suplementar conserva e valoriza a participação financeira na dominada).

Mas o Tribunal frisa ainda o seguinte: a aceitação fiscal do custo financeiro (juro) exige alternativamente uma relação com os proveitos “sujeitos a imposto”. Ora, as mais-valias obtidas por SGPS estão sujeitas a imposto. Simplesmente, surge depois uma isenção (com vários requisitos) que impede em segunda linha a tributação. Mais avança o Tribunal que o que vale para a mais-valias, vale igualmente para o regime fiscal dos dividendos auferidos pelas SGPS. A Requerente tem um interesse próprio na realização de prestações (acessórias / suplementares) sem juros. Não há apenas um interesse da sociedade receptora ou do grupo. Com a prestação sem juros, a sociedade concedente valoriza a sua participação financeira; dota a filial dos fundos necessários para que possa exercer melhor a sua actividade, com vantagens próprios e egoísticas também da concedente, via valorização da participação de capital e assunção de um risco empresarial que lhe permitirá no futuro, assim se espera, rentabilizar esse activo com retorno valorizado do investimento (via mais valias ou dividendos).

Por todos estes motivos, o Tribunal conclui que os encargos financeiros suportados pela Requerente, cujo capital seja aplicado em prestações suplementares ou acessórias sem juros a favor de sociedades dominadas, assumem-se como um custo fiscal.

Atendendo às considerações efectuadas pelo Tribunal, este entendeu que o artigo 23.º do Código do IRC contém uma cláusula aberta, que carece de interpretação e aplicação ao caso concreto, pois só são fiscalmente aceites os custos indispensáveis para a realização dos proveitos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Assim, o custo fiscal exige um interesse próprio e egoísta da sociedade que regista o custo, visto que esse interesse tem de existir autonomamente e não pode ser diluído no interesse colectivo ou do grupo.

Neste sentido, e no caso em apreço, a Requerente aplica capitais alheios na sua exploração, e com esses fundos constitui prestações suplementares, como forma de exercício e manutenção da sua actividade e fonte produtora. A realização de prestações suplementares sem juros trata-se de um negócio lícito e inserido na sua capacidade, ainda que não lucrativos no curto prazo, porque não gera qualquer crédito no imediato.

Assim, a posição defendida pela AT é improcedente, na medida em que a não tributação não é directa e imediata, mas sim condicional e, bem assim, porque não há qualquer regra ou princípio fiscal que exija a desconsideração fiscal do custo se o proveito correlativo não originar qualquer tributação. Por isso, os encargos financeiros suportados pela Requerente cujo capital seja aplicado em prestações suplementares sem juros a favor de sociedades dominadas assumem-se como um custo fiscal.

Passando para a análise da segunda questão decidenda – saber se os encargos financeiros suportados pela Requerente com a realização de prestações suplementares (sem juros) são dedutíveis de acordo com o disposto no artigo 32.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais –, o Tribunal entendeu que a questão em apreciação se resume em saber se se o conceito de partes de capital do artigo 32.º do CIRC deve ser interpretado em sentido contabilístico (como advoga a AT), integrando a noção contábil de capital próprio (onde se integra a figura da prestação suplementar); ou ao invés (como sustenta a Requerente), se a noção de parte de capital deve ser interpretada num sentido de direito comercial, equivalendo à noção de capital social.

Em face desta questão, o Tribunal sustenta que, para o legislador fiscal, as prestações suplementares não se subsumem no conceito de “partes de capital”, integrando-se, antes, no conceito de outras componentes de capital próprio. Mais sustenta o Tribunal que a lei fiscal, quando quis regular fiscalmente as prestações suplementares, teve o cuidado de o prever expressamente – e não quis que tal conteúdo estivesse incluído no conceito de partes de capital. Assim, quando o artigo 32.º, n.º 2, do EBF fala apenas de partes de capital, sem o estender às prestações suplementares, é porque só quis regular e abranger esta situação (acções e quotas). Só os juros ligados à aquisição de partes de capital (acção e quotas) não são aceites em termos fiscais; os conexos com os capitais alheios utilizados em prestações suplementares revestem a natureza de custo fiscalmente dedutível.

O Tribunal advoga uma interpretação uniforme dos conceitos empregues na lei fiscal, sustentando que o conceito de partes de capital empregue no artigo 32.º, n.º 2, do EBF tem o mesmo sentido que no artigo 45.º,

n.º 3, do CIRC: cinge-se a noção de partes de capital a participações de capital (acções ou quotas), sem se estender à figura das prestações suplementares e/ou acessórias. Avançando que aquela primeira disposição radica na não duplicação de benesses tributárias às SGPS: à isenção das mais-valias com a venda das partes de capital (acções e quotas) não se quis associar a benesse fiscal de permitir a dedução dos juros do financiamento para a aquisição dessas participações sociais, lógica que não se aplica às prestações suplementares, pois aí não existe por regra qualquer rendimento e se acaso houver – em situações excepcionais e não previsíveis – o mesmo não se reconduz à categoria fiscal das mais-valias.

Em face do exposto, o Tribunal conclui que os encargos financeiros suportados pela Requerente com a realização de prestações suplementares acessórias sem juros são dedutíveis em termos fiscais.

Já no que respeita à terceira questão decidenda - violação de princípios tributários pela alteração do entendimento quanto à circunscrição fiscal de uma situação – não obstante o Tribunal considerar que a análise da questão ficou prejudicada pela procedência das pretensões do contribuinte na análise das outras questões, avançou que os contribuintes não possuem, por regra, qualquer direito ou expectativa juridicamente tutelada, no sentido de impedirem a AT de alterar o seu entendimento sobre questões fiscais concretas, sobretudo se não possuem qualquer instrumento formal que os tutele (informação vinculativa, ofício ou despacho). Em suma, o Tribunal entende que a alteração de entendimento da AT não viola a boa-fé e, que em geral, os contribuintes não possuem um direito a algo que, segundo a nova interpretação da AT, não está conforme com a lei.

Em suma, o Tribunal julgou procedente a Impugnação parcial da liquidação de IRC de 2007, na parte respeitante à correcção dos encargos financeiros de 185.887,30€, tendo ainda julgado procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

NÚMERO DO PROCESSO: 26/2013-T

DATA: 19 de Julho de 2013

ASSUNTO: IUC – incidência subjectiva, *leasing*, presunções legais

Factos

A Requerente - A. ... Unipessoal, Lda. – requereu a constituição de Tribunal arbitral, peticionando a anulação dos actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), e respectivos juros compensatórios, referentes ao ano de 2008 e a trinta e três veículos automóveis, e bem assim, o reembolso da quantia indevidamente paga, acrescida dos juros indemnizatórios.

A Requerente, cuja actividade principal consiste no comércio de veículos automóveis, oferece aos seus clientes soluções de financiamento, como sejam a locação financeira ou o aluguer de longa duração de veículos automóveis.

Entre 30 de Novembro de 2012 e 3 de Dezembro de 2012, foi notificada de liquidações oficiosas de IUC relativo às *supra* referidas viaturas e ao ano de 2008.

Como fundamento do pedido, a Requerente alegou não ser a proprietária das viaturas em causa no ano a que respeita o tributo a que se reportam aquelas liquidações e, bem assim, a caducidade do direito à liquidação e a violação do dever de fundamentação.

Análise do Tribunal

O Tribunal arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: i) a incidência subjectiva do IUC; ii) caducidade do direito à liquidação; e iii) violação do dever de fundamentação.

No que respeita à primeira questão decidenda, definição da incidência subjectiva do IUC, a AT entende que o sujeito passivo deste imposto é a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado, enquanto para a Requerente, a norma de incidência estabelece uma presunção, derivada do registo, ilidível por força do princípio de que as presunções consagradas na norma de incidência admitem sempre prova em contrário.

Assim, sobre a qualidade de sujeito passivo da obrigação de imposto que lhe é imputada, a Requerente alega que, à data da ocorrência dos factos tributários, não era proprietária dos veículos em questão, pois já os tinha vendido aos respectivos locatários, que todavia, não tinham efectuado os registos dos veículos na Conservatória do Registo Automóvel, pelo que, a Requerente continuava a figurar como proprietária dos mesmos.

Neste quadro, o Tribunal considerou que a questão a decidir se prende com a interpretação da norma do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC, no sentido de se determinar se a norma de incidência subjectiva nela inscrita admite, ou não, que a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado na Conservatória possa demonstrar, através dos meios de prova admitidos em direito, que não obstante tal facto, não é proprietário do veículo no período a que o imposto respeita e afastar assim a obrigação de imposto que sobre ela recai. Em suma, trata-se de saber se tal norma consagra uma presunção legal de incidência tributária, susceptível de ilisão, nos termos gerais.

Na apreciação desta questão o Tribunal começou por distinguir a presunção, enquanto ilação que a lei, ou o julgador, tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido da ficção que se traduz, por sua vez, num processo jurídico que considera uma situação ou um facto como distinto da realidade para lhe atribuir consequências jurídicas. Partindo desta distinção, conclui que no que ao IUC diz respeito, o legislador atribuiu aos proprietários dos veículos a qualidade de sujeitos passivos, considerando que não obstante o legislador ter abandonando a expressão anteriormente utilizada "presumindo-se como tais, até prova em contrário, as

peçoas em nome quem os mesmos se encontrem registados", em favor de "considerando-se como tais as peçoas (...) em nome das quais os mesmos se encontrem registados", não pode deixar de se entender que a expressão "considerando-se como tais" configura uma presunção legal, estando-se perante uma mera questão semântica, que não altera o conteúdo da norma em questão, por duas ordens de razões: Para que se esteja perante uma presunção legal, é necessário que a norma que a estabelece se amolde ao respectivo conceito legal, sendo para tal irrelevante que a mesma seja explícita, revelada pela utilização da expressão "presumem-se" ou apenas implícita; por outro lado, a liberdade de conformação do legislador está limitada pelos princípios fundamentais da igualdade e da capacidade contributiva consagrados na Constituição, exigindo o princípio da capacidade contributiva uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto.

Conclui, assim, o Tribunal que não pode deixar de se entender que a expressão "considerando-se como tais", constante da referida norma, configura uma presunção legal e que esta é ilidível, nos termos gerais. Mais avançando que estando em causa uma presunção de incidência tributária a mesma pode ser ilidida através do procedimento contraditório próprio previsto no artigo 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via de Reclamação Graciosa ou de Impugnação Judicial dos actos tributários que nelas se baseiem. Não tendo, a Requerente utilizado aquele procedimento próprio, julgou o pedido de decisão arbitral o meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjectiva do IUC que suporta as liquidações tributárias cuja anulação constitui objecto do pedido, pois que se trata de matéria que se situa no âmbito da competência material do tribunal arbitral.

Considerou ainda que os meios de prova apresentados pela Requerente, constituídos por cópias dos respectivos registos contabilísticos e documentos de suporte têm a seu favor a presunção de veracidade, pelo que se afiguram idóneos e com força bastante para ilidir a presunção em que se suportam aquelas liquidações e, bem assim que dos elementos fornecidos pela Requerente se extrai que à data da exigibilidade do imposto a que respeitam as liquidações questionadas não era esta o proprietário dos veículos naquelas identificados, por se ter já anteriormente operado as respectivas transferências, nos termos da lei civil, devendo assim essas mesmas liquidações ser objecto de anulação com a consequente restituição do imposto indevidamente cobrado à Requerente.

O Tribunal conclui ainda que fica prejudicada, por inútil, a apreciação das restantes questões decidendas.

Por último, no que respeita aos juros indemnizatórios, o Tribunal entendeu que, no caso em apreço, ainda que se entenda não ser devido o imposto pago pela Requerente, não se concebe que esteja em causa um erro imputável aos serviços, que determine o pagamento dos referidos juros. Com efeito, ao promover a liquidação oficiosa do IUC considerando a Requerente como sujeito passivo deste imposto, a AT limitou-se a dar cumprimento à norma que imputa tal qualidade às peçoas em nome das quais os veículos se encontrem registados. Por outro lado, trata-se de uma presunção legal, de que decorre, para a AT, o direito de liquidar o imposto e exigi-lo a essas peçoas, sem necessidade de provar o factos que a ela conduz.

Em suma, o Tribunal julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à ilisão da presunção de incidência subjectiva do IUC, com a consequente anulação das liquidações questionadas e restituição do

imposto indevidamente pago e julgou improcedente o pedido no que respeita ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente.

NÚMERO DO PROCESSO: 49/2013-T

DATA: 18 de Setembro de 2013

ASSUNTO: IS – Terrenos para construção - Verba 28.º da TGIS – Cumulação de pedidos

Factos

A Requerente - A ..., S.A. - requereu a constituição do Tribunal arbitral em matéria tributária, com vista à anulação dos actos de liquidação de Imposto do Selo, referentes ao ano de 2012, no montante de € 25.781,81, e relativos a prédios urbanos da espécie "terrenos para construção".

A Requerente é proprietária de terrenos, sem qualquer edifício ou construção erigida sobre os seus solos. Segundo o respectivo alvará de loteamento é autorizada, nos terrenos em causa, a edificação de imóveis destinados a habitação colectiva, comércio e escritórios. Para efeitos de inscrição matricial, foram-lhes atribuídos os seguintes valores patrimoniais: i) artigo ... - € 2 542 473,50, e ii) artigo ... - € 2 813 888,90. Na determinação destes valores foram considerados, entre outros elementos, um coeficiente de afectação corresponde à utilização habitacional dos prédios a construir. Considerando o valor patrimonial definitivamente apurado e o coeficiente de afectação considerado na avaliação dos terrenos, entendeu a AT estarem verificados os pressupostos de incidência do Imposto do Selo previsto na Verba 28 da respectiva Tabela, operando a corresponde liquidação pelos montantes *supra* referidos.

Como fundamento do pedido, alega a Requerente, que a tributação prevista na citada norma tem como objecto os prédios urbanos "com afectação habitacional", dela ficando excluídos os "terrenos para construção" que, por natureza, não revelam tal aptidão. A AT em resposta pronuncia-se pela improcedência do pedido e, conseqüentemente, pela manutenção dos questionados actos de liquidação, com fundamento na circunstância de na avaliação dos terrenos para construção dever tomar-se em consideração o valor das edificações neles autorizadas ou previstas segundo o respectivo projecto de urbanização e construção, sendo este, no entender da AT, o elemento relevante para a determinação da "afectação habitacional" do prédio, prevista na norma de incidência.

Análise do Tribunal

O Tribunal arbitral identificou como questão a apreciar e decidir, saber se no âmbito da incidência do Imposto do Selo a que se refere a Verba 28 da TGIS inclui os terrenos para construção, ou seja, se, para tal efeito, os

terrenos que integram esta espécie podem, ou não, ser considerados como "prédios urbanos com afectação habitacional".

Da norma de incidência do Imposto do Selo sobre prédios urbanos "com afectação habitacional", resulta que são sujeitos a Imposto do Selo, os prédios urbanos, com esta natureza, cujo valor patrimonial tributário, seja igual ou superior a € 1 000 000, sendo o tributo, anualmente, liquidado pela AT à taxa de 1%, sobre aquele valor patrimonial tributário.

Na sua análise, o Tribunal começa por avançar que referindo-se a norma de incidência do Imposto do Selo a prédios urbanos, importa ter presente o conceito de prédio definido no CIMI. Para seguidamente adiantar que o CIMI estabelece uma definição positiva de prédio rústico, definindo prédio urbano e misto, em termos meramente residuais: são assim classificados todas aquelas realidades que, integrando o conceito fiscal de prédio, não sejam de classificar como prédios rústicos. Ora, para efeitos de CIMI são prédios rústicos os que, situados fora de um aglomerado urbano, não sejam de classificar como terrenos para construção, desde que se verifiquem determinados requisitos, legalmente fixados. Com base neste pressuposto o Tribunal conclui que um terreno para construção é um prédio urbano, porquanto, reúne os requisitos integrantes do conceito de prédio - realidade física, patrimonial idade e valor económico - e, qualquer que seja a afectação ou uso que esteja a ter, no caso de terrenos expectantes, é expressamente excluído do conceito de prédio rústico.

Mais avança o Tribunal que um prédio é classificado como terreno para construção sempre que se verifiquem um conjunto de circunstâncias, em regra correspondentes à aplicação de normas pertinentes do regime de jurídico que regula as edificações urbanas ou o fraccionamento de prédios rústicas, que, em qualquer caso, indiquem a intenção de nele se construir, salvo se, por força de legislação aplicável, tal intenção não seja passível de efectiva concretização.

Voltando à análise da Verba 28 da TGIS, o Tribunal refere que na definição do âmbito da tributação do património a que se refere esta Verba 28 o legislador considera, como elemento relevante de capacidade contributiva, os prédios de elevado valor que, no segmento relativo a sujeitos passivos residentes em território o português, sejam detidos para efeitos habitacionais.

Todavia, fazendo aquela tributação incidir sobre prédios urbanos "com afectação habitacional", o legislador não estabelece qualquer conceito específico do que como tal deva, para o efeito, ser entendido, remetendo, antes, para as normas do CIMI, das quais resulta, a distinção clara entre prédios "habitacionais" e "terrenos para construção".

Os primeiros são classificados em função da respectiva licença autárquica, ou, não existindo esta, em decorrência do seu uso normal (que pressupõe a existência de um mínimo de condições que preservem a intimidade pessoal e a privacidade familiar). Os segundos são definidos em função da sua potencialidade legal.

Referindo-se a norma de incidência do Imposto do Selo a prédios urbanos com "afectação habitacional", sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no

terreno. A expressão "com afectação habitacional" inculca uma ideia de funcionalidade real e presente. Conclui, assim, o Tribunal que da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, que, a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar "outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI, como prédios urbanos habitacionais.

Mais conclui o Tribunal que a circunstância de, para um determinado terreno para construção estar autorizada a edificação de prédio destinado a habitação, ou a qualquer outro finalidade, ainda que deva ser considerada na sua avaliação, não determina qualquer alteração na classificação do terreno que, para efeitos tributários, continua a ser como tal considerado. Nestes termos, resultando do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para construção", não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como "prédios com afectação habitacional".

Em face do exposto, o Tribunal julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação das liquidações questionadas.

Lisboa, 15 de Outubro de 2013
Rogério M. Fernandes Ferreira
Ana Moutinho Nascimento
Catarina Ribeiro Caldas