

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**Acórdãos STA**

Processo: 0437/17
Data do Acórdão: 15-11-2017
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: ANA PAULA LOBO
Descritores: IRS
MAIS VALIAS
VALOR DE AQUISIÇÃO
DESPESAS

Sumário: I - O art. 51º do CIRS, à data dos factos tributários, 2010, na redacção que lhe foi dada pelo DL 198/2001, de 3 de Julho estatua que para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação, nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 10.º;
II - Não são ilegíveis, à face da lei, para determinação do cômputo das mais-valias, no caso concreto, as despesas efectuadas e documentadas com a aquisição dos títulos, nem é possível retirar tal conclusão da tributação das mais-valias obtidas com a alienação onerosa de bens imóveis, por o legislador ter decidido regular uma e outra situação de modo expresso e diverso.

Nº Convencional: JSTA000P22524
Nº do Documento: SA2201711150437
Data de Entrada: 06-04-2017
Recorrente: AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Recorrido 1: A..... E OUTRA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral: RECURSO JURISDICIONAL
DECISÃO RECORRIDA – Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel
. de 24 de Dezembro de 2016

Julgou a impugnação procedente, e em consequência condenou a Fazenda Pública no pedido de anulação da liquidação de IRS de 2010, na parte que não considerou os encargos e comissões debitadas pelo Banco aos Impugnantes.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no processo de impugnação n.º 1499/12.8 BELRA, instaurado

por A..... e B....., contra o acto de liquidação do IRS do ano de 2010, no valor de 4.096,27€, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A) A..... e mulher, melhor identificados nos autos, vieram impugnar judicialmente a liquidação de IRS e respectivos juros compensatórios do ano de 2010, por discordância com o valor de aquisição dos valores mobiliários cotados em bolsa considerado pela AT e por entenderem que lhes era aplicável o regime de isenção de IRS para pequenos investidores, acolhido no art. 72º do EBF.

B) O presente recurso centra-se somente na questão do valor de aquisição das acções (em que a AT não considerou despesas debitadas pelas instituições de crédito), face à revogação parcial do acto tributário, operada ao abrigo do art. 112º do CPPT, na parte respeitante ao reconhecimento da aplicabilidade ao caso vertente do regime de isenção para pequenos investidores acolhido no art. 72º do EBF, em vigor no ano de 2010.

C) Em matéria do valor de aquisição das acções envolvidas, a sentença recorrida considerou que não assistia razão à AT quando, na liquidação impugnada, interpretava o art. 48º do CIRS no sentido de ter somente em conta o valor do título (acção), e não as outras despesas debitadas pela instituição financeira, já que resultava até incoerente para o sistema jurídico aceitar com base no mesmo normativo, em sede mais-valias de imóveis, que o sujeito passivo pudesse tirar partido das despesas indissociáveis à alienação do imóvel, e já não pudesse tirar partido da mesma espécie de despesas em sede de mais-valias mobiliárias.

D) Na divergência quanto ao valor de aquisição das acções em causa está enfim envolvida a interpretação das alíneas a) e b) do art.º 51º do CIRS, na redacção vigente à data dos factos.

E) Das aludidas normas resulta que para determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem (i) os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do nº 1 do art. 10º (bens imóveis) e (ii) as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação, nas situações previstas nas alíneas b) e c) do nº 1 do art. 10º (valores mobiliários),

respectivamente.

F) Posto o que se verifica que o legislador fiscal distinguiu, ao nível do valor de aquisição, a situação dos bens imobiliários, daquela dos valores mobiliários, estabelecendo que para os primeiros, serão considerados os encargos e despesas inerentes à aquisição e alienação, enquanto para os segundos, as despesas inerentes apenas à alienação.

G) Ora, importa considerar que o legislador fiscal visou a distinção que consagrou e que, ao estabelecer tal distinção, acolheu e consagrou a solução mais acertada e soube exprimir o seu pensamento nos termos mais adequados.

H) Porque esta é a disciplina que deve reger o intérprete - art. 9º/3 do Código Civil e art. 11º /1 da LGT.

I) Ao não atender aos valores dos encargos e comissões relacionados com a aquisição das sobreditas acções, a AT escudou-se na letra da lei, considerando que tal consideração não detinha a necessária cobertura legal, uma vez que alínea b) do art. 51º do CIRS (na redacção em vigor à data dos factos) referia que o custo de aquisição documentalmente comprovado era o valor pago pelos títulos (acções), sem a consideração de quaisquer encargos (valores pagos ao intermediário financeiro envolvido na sua compra), os quais somente eram, legal e expressamente, admitidos no caso da respectiva alienação.

J) Donde que o custo de aquisição das acções em causa deva corresponder ao valor pago, sendo do mesmo excluído qualquer importância debitada pela instituição bancária, porque reportada à sua aquisição.

K) Posto o que, atentando à existência de normas expressas que regulam o valor de aquisição (art. 48º-a) do CIRS) e as despesas e encargos aceites, para efeitos do cálculo da mais-valia gerada, (art. 51º do CIRS), é de entender, pelas regras da interpretação, que o legislador fiscal visou que o conceito de "*custo de aquisição documentalmente comprovado*" se circunscrevesse ao valor despendido pelo comprador aquando da ordem de compra da acção, e não, também, a quaisquer outras despesas debitadas pelas instituições de crédito (vulgo, comissões).

L) Ao não assim entender, a mui douta sentença sob recurso incorre em erro de julgamento, por deficiente avaliação da prova documental produzida pela AT, fazendo errónea aplicação e interpretação dos normativos legais que regulam a

situação vertente, designadamente, dos artigos 9º do Código Civil, 11º da LGT e dos artigos 10º/1-b), 48º-a) e 51º-b), todos do CIRS pelo que não deve manter-se.

Requeru que seja concedido provimento ao presente recurso provimento ao presente recurso.

Em suporte da decisão recorrida vieram os impugnantes apresentar contra-alegações que culminam com as seguintes conclusões:

- A) Os recorridos foram objecto de uma liquidação adicional de IRS, do ano de 2010, no montante €3.892,33, e juros compensatórios de €203,94, totalizando €4.096,27, na sequência de uma acção inspectiva da Direcção de Finanças de Leiria.
- B) Tendo essa liquidação por base, o facto da AF não admitir como valor de aquisição das acções alienadas, as comissões e outros encargos pagos ao intermediário financeiro, “Banco”, debitados por este aquando da compra das acções, por ordem dada pelos Recorridos e, cujas comissões estão devidamente documentadas na declaração junta aos autos
- C) Estas despesas são inerentes à alienação e são indissociáveis à obtenção do rendimento de mais-valias passível de imposto.
- D) Tanto assim é que, no mercado de capitais, não é possível comprar e vender acções que não seja por intermediação do Banco ou outra instituição financeira, tendo, obrigatoriamente, de pagar comissões e outros encargos a essas entidades.
- E) E assim sendo, outra conclusão não se pode retirar, que não seja, estarem esses custos indissociáveis à obtenção do rendimento líquido, resultante entre a diferença dos valores da realização ou de aquisição das acções, deduzidas as respectivas despesas de compra e de venda de acções, cuja diferença, poderá resultar na obtenção de mais ou de menos-valias.
- F) Por se afastar do princípio geral da tributação do rendimento real, constitucionalmente consagrado por um lado, e por outro as despesas relativas à compra das acções serem indissociáveis à alienação, não poderá aceitar o argumento

deduzido pela RFP de que “o custo documentalmente comprovado se circunscreve apenas ao valor da acção, por um lado, e por outro que o custo de aquisição documentalmente comprovado se refere apenas ao valor pago pelos títulos (acções), não preconizando o CIRS que a tal valor seja acrescido quaisquer valores pagos ao intermediário financeiro envolvido na compra, nomeadamente a título de encargos”.

G) Concluindo, ficou amplamente demonstrado, quer pela lei, a CRP, quer pela jurisprudência transcrita, com especial relevo o teor da douta sentença proferida nos autos, onde se reconhece ser da mais elementar justiça tributar os Recorridos, em sede de IRS, pelo rendimento líquido obtido na obtenção de mais-valias mobiliárias, com a venda das acções, considerando como valor de aquisição das mesmas, o valor nominal, acrescido das comissões e encargos.

Por tudo o que foi exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse venerando Tribunal suprirá, deve o Recurso deduzido pela RFP, ser julgado improcedente, mantendo-se, em consequência a douta sentença recorrida, condenando a Fazenda Pública a anular a liquidação de IRS de 2010, na parte que não considerou os encargos e comissões debitadas pelo Banco aos Recorridos

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da procedência do recurso, indicando que: *« À data dos factos, 2010, as comissões devidas pela aquisição de valores mobiliários, nomeadamente, de acções, não eram de reconhecer como despesas “inerentes à alienação” para efeitos do apuramento de mais-valias.*

O recurso é de proceder, sendo de revogar o decidido e julgar a impugnação improcedente na parte que não foi objeto de revogação pela A. T.. » .

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI201201521, de 2/07/2012, os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Leiria, desencadearam aos Impugnantes a acção de inspecção relativamente ao exercício de 2010, no âmbito da qual procederam a correcções à matéria tributável no montante de 19.461,65€, com recurso a correcções meramente aritméticas - cfr. fls. 2 do Processo Administrativo apenso aos Autos;

B) Em 28/09/2012, foi elaborado o relatório de fiscalização junto a fls. 2 a 7 do PA apenso aos Autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos, onde consta a fundamentação para as referidas correcções ao ano de 2010, e das quais com interesse para a causa se destacam as seguintes: " (...)

I - Conclusões da acção inspectiva

Foram efectuadas correcções meramente aritméticas ao rendimento líquido da categoria G do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), no ano de 2010, nos seguintes montantes:

<i>Rubrica</i>	<i>Valor</i>
<i>Rend. Líquido Cat. G declarado:</i>	<i>0,00</i>
<i>Correcções ao Rend. Líquido da Cat. G:</i>	<i>19.461,65</i>
<i>Rend. Líquido Cat. G corrigido:</i>	<i>19.461,65</i>

Este mesmo valor corresponde às correcções ao rendimento colectável do sujeito passivo:

<i>Rubrica</i>	<i>Valor</i>
<i>Rend. col. declarado:</i>	<i>39.828,92</i>
<i>Correcções ao Rend. Coletável:</i>	<i>19.461,65</i>
<i>Rend. col. corrigido:</i>	<i>59.290,57</i>

Iremos no entanto aplicar ao valor de mais-valias sobre valores mobiliários, acima corrigidos na Cat. G, a taxa especial prevista no art.º 72 n.º 4 do Código do IRS (CIRS), que em 2010 foi de 20%, por ser mais favorável ao sujeito passivo.

<i>Rend. col. corrigido:</i>	<i>59.290,57</i>
<i>Saldo positivo mais-valias e menos-valias (1):</i>	<i>19.461,65</i>
<i>Taxa especial (2):</i>	<i>20%</i>
<i>IRS de taxa especial (1)*(2):</i>	<i>3.892,33</i>

(...)

III - Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas

III.1 - IRS - 2010

III.1.1 - IRS - 2010 - Categoria G do IRS

III.1.1.1 - IRS - 2010 - Categoria G do IRS - Alienação de acções
O sujeito passivo efectuou alienação de valores mobiliários em 2010, nomeadamente acções, através de intermediários financeiros.

Tal alienação, constituiria rendimento da categoria G de IRS, conforme prescrito pelo art.º 9, n.º 1 al. a) do IRS e art. 10º n.º 1 al. b) também do CIRS (sublinhado da nossa autoria):

(...)

Analizada a declaração Mod. 3 de IRS referente a 2010, entregue pelo sujeito passivo, não foi detectada a inclusão de tais alienações, nomeadamente no anexo G - "Categoria G".

III.1.1.2 - IRS - 2010 - Categoria G do IRS - Enquadramento e fundamentação

A alienação onerosa de valores mobiliários, mais concretamente acções, no presente caso, conforme já referido anteriormente, constitui rendimento da categoria G, com base nos já citados e transcritos, art. 9º, n.º 1, al a) do CIRS e art.º 10, n.º 1 al. b) também do CIRS.

O ganho sujeito a IRS, é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor da aquisição, conforme descrito no art. 10º, n.º.4, al. a) do CIRS (sublinhado da nossa autoria).

(...)

O valor de realização, será o valor da contra prestação, com base no fixado no art.º 44.º 1 al. f) do CIRS:

(...)

O valor de aquisição, dado estarmos perante acções cotadas em bolsa, será o custo documentalmente provado na sua falta, o da menor cotação verificada nos dois anos anteriores à data da alienação se outro menos elevado não for declarado, conforme indica o art.º 48, al. b) do CIRS:

(...)

a) Tratando-se de valores mobiliários cotados em bolsa de valores, o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o da menor cotação verificada nos dois anos anteriores à data da alienação, se outro menos elevado não for declarado; Poderão ser ainda acrescidos ao valor de aquisição as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação, conforme prescreve o art.º 51 al. b) do CIRS.

III.1.3 - IRS - 2010 - Categoria G do IRS - Cálculos de apuramento

Foi solicitado ao sujeito passivo, através de pedido de colaboração, as declarações previstas no art.º 125º n.º 1 al. b) do CIRS, onde estão indicados os movimentos referentes aos registos de operações de valores mobiliários.

A AT - Autoridade Tributária, dispunha também, de tais movimentos, fornecidos pelos intermediários financeiros nas Mod. 13, nos termos do art.º 124 do CIRS.

Pela consulta destas Mod. 13, verificou-se que os sujeitos passivos (S.P.), fizeram alienação de valores mobiliários em apenas uma entidade financeira.

Foram solicitados esclarecimentos ao sujeito passivo, sobre os valores mobiliários alienados.

Através das referidas Mod. 13 e dos elementos entretanto fornecidos pelo sujeito passivo, foram apuradas as seguintes mais valias:

Banco	NIF	Aquisição	Alienação	Despesas	Mais-valia
.....	.....	2.306.947,10	2.326.168,13	6.161,15	13.059,88
.....	.....	3.551.678,00	3.567.136,92	9.057,15	6.401,77
Totais:	5.858.625,10	5.893.305,05	15.218,30	19.461,65	

Levou-se em conta o estabelecido no art.º43 n.º 6 al d) do CIRS:

(...)

As listagens em anexo foram construídas para cada um dos sujeitos passivos.

Resumindo, teremos as seguintes correcções ao rendimento líquido da categoria G:

<i>Rubrica</i>	<i>Valor</i>
<i>Rend. Líquido Cat. G declarado:</i>	<i>0,00</i>
<i>Correcções ao Rend. Líquido da Cal. G:</i>	<i>19.461,65</i>
<i>Rend. Líquido Cat. G corrigido</i>	<i>19.461,65</i>

Este mesmo valor corresponde às correcções ao rendimento colectável do sujeito passivo.

Aplicando a taxa prevista no art.º 72 do CIRS, acima referida, teremos o seguinte valor de tributações autónomas:

<i>Saldo positivo mais-valias e menos-valias (1):</i>	<i>19.461,65</i>
<i>Taxa especial (2):</i>	<i>20%</i>
<i>IRS de taxa especial (1)*(2):</i>	<i>3.892,33</i>

(...)";

C) Em 27/05/2013, o Director de Finanças de Leiria revogou parcialmente o acto de liquidação adicional do IRS de 2010 do Impugnante - cfr. fls. 86 do PA apenso aos Autos;

D) Em 26/10/2012, foi emitida em nome dos Impugnantes a Nota de Cobrança n.º 20121773304, referente ao IRS de 2010, no valor de 4.099,12€ - cfr. 103 do PA apenso aos Autos;

E) Os Impugnantes juntaram aos Autos, os documentos que aqui se dão por integralmente reproduzidos, que são cópias da declaração "Registo ou Depósitos de Valores Mobiliários" emitida pelo Banco, referente ao exercício fiscal de 2010 e onde constam as comissões e encargos cobrados pelo Banco aos Impugnantes - cfr. fls. 8 a 27 dos Autos;

F) A PI deu entrada no Serviço de Finanças de Leiria-1 a 13/12/2012 - cfr. fls. 3 dos autos.

A questão objecto de recurso resume-se à interpretação do disposto no art. 51º do CIRS, à data dos factos tributários, com vista a determinar se no custo de aquisição de valores mobiliários para efeito de determinação de

mais-valias há-de ter-se em conta somente o valor do título (acção), e não, também, as outras despesas debitadas pela instituição financeira, como entende a Administração Tributária ou, se pelo contrário se deve seguir-se a interpretação sustentada na sentença recorrida.

Dispunha tal artigo, na redacção que lhe foi dada pelo DL 198/2001, de 3 de Julho que para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação, nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 10.º.

Em causa nestes autos estão as mais-valias provenientes da alienação onerosa de acções cotadas em bolsa, prevista no art.º 10.º b) do CIRS. Relativamente às acções entendeu o legislador, ainda que, posteriormente haja adoptado diversa solução, que apenas deveriam concorrer para o cálculo dos ganhos/incrementos patrimoniais a tributar como mais-valias as despesas necessárias e efectivamente praticadas, desde que inerentes à alienação. Não adoptou idêntica solução quanto às despesas e encargos incorridos com a aquisição de acções, pelo que não é possível, para efeito do cálculo de mais-valias, sem qualquer apoio no texto da lei, vir a considerar quaisquer despesas na aquisição dos títulos. A circunstância de se mostrarem documentadas despesas tidas com a aquisição das acções e de eventualmente não ser possível adquiri-las sem suportar custos idênticos, o que se não

mostra provado, não permite, contra o texto legal que, é claro e objectivo em sentido diverso, considerar essas despesas. O legislador goza de grande liberdade de conformação quanto às despesas que considera ilegíveis, em sede de IRS, para serem deduzidas ao rendimento tributável, deixando de desconsiderar, ou, pelo menos, estabelecendo um limite máximo, muitas das despesas que as pessoas e as famílias efectuam necessariamente na sua vida quotidiana. A mesma liberdade goza na conformação do cálculo das mais-valias que durante muito tempo decidiu não tributar e, em seguida, foi tributando com regras diversas ao longo dos anos.

Não são ilegíveis, à face da lei, para determinação do cômputo das mais-valias, no caso concreto, as despesas efectuadas e documentadas com a aquisição dos títulos, nem é possível retirar tal conclusão da tributação das mais-valias obtidas com a alienação onerosa de bens imóveis, por o legislador ter decidido regular uma e outra situação de modo expresso e diverso.

A sentença recorrida que assim não entendeu, enferma de erro de julgamento que determina inelutavelmente a sua revogação.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela recorrida.

(Processado e revisto pela relatora com recurso a meios informáticos (art.º 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi art.º 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 15 de Novembro de 2017. – Ana Paula Lobo (relatora) –
António Pimpão – Ascensão Lopes.