

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 591/2015-T

Tema: IRC - Variação patrimonial positiva; ónus da prova

Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor João Sérgio Ribeiro e Dr. Luís Alberto Ferreira Alves (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 20-11-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... – ..., **LDA.**, (doravante abreviadamente designada por “Requerente” ou por “B...”), pessoa colectiva número ..., com sede em ..., ..., ...-... ..., freguesia de ..., concelho de ..., distrito de Aveiro, apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, com vista à declaração de ilegalidade e anulação da liquidação adicional de IRC referente ao ano de 2009, n.º 2013 ..., no valor de € 112.375,32 e da respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2013 ..., no valor de € 13.913,46.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 23-09-2015.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral os dois

primeiros signatários e a Senhora Dr.^a Catarina Siquet, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05-11-2015 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 20-11-2015.

Por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD de 08-04-2016, a árbitra Senhora Dr.^a Catarina Siquet foi substituída pelo Senhor Dr. Luís Alberto Ferreira Alves, que comunicou a aceitação no prazo aplicável. Notificadas da substituição, as Partes nada vieram dizer.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

Devido a dificuldade no agendamento de data para reunião, em 05-05-2016 foi prorrogado por dois meses o prazo da arbitragem.

Em 15-06-2016, teve lugar uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e acordado que o processo prosseguisse com alegações orais.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas excepções.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente exerce actividades de “Prestação de Serviços de consultoria e apoio a todas as áreas financeiras, comerciais, industriais e científicas, bem como a concepção e gestão de qualquer objecto a nível nacional e ainda no exercício das actividades de construção civil, empreitadas e obras publicas, privadas, nacionais e internacionais, compra e venda de imóveis, urbanizações de terrenos, projectos, assistência técnica e consultadoria de obras, comércio e indústria de materiais de construção, comércio e indústria de decoração, mobiliário, e em geral todo o tipo de actividades relacionadas com a construção civil (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- B) Em 31-12-2008, a situação patrimonial da Requerente, de acordo com o balanço elaborado com referência àquela data, era a que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- C) Em 31-12-2009, a situação patrimonial da Requerente, de acordo com o balanço elaborado com referência àquela data, era a que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- D) Em 31-12-2008 os dados da actividade da Requerente são os que constam do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- E) Em 31-12-2007 os dados da actividade da Requerente são os que constam do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- F) Em 31-12-2006 os dados da actividade da Requerente são os que constam do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

- G) Em 31-12-2008, o capital social da Requerente era do montante de € 260.000,00 representado por duas quotas, sendo uma do valor nominal de € 250.000,00, representativa de 96,15% pertencente ao sócio C... e outra do valor nominal de € 10.000,00 representativa de 3,85%, pertencente à sociedade “D..., Lda”;
- H) Em 17-02-2009, o sócio C..., dividiu a quota que detinha do valor nominal de € 250.000,00 em duas quotas, sendo uma do valor nominal de € 214.250,00 que reservou para si e outra do valor nominal de € 35.750,00 que cedeu a sociedade de direito inglês de que era legal representante denominada E... por contrato particular de cessão de quotas (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I) Em 17-02-2009, os sócios da Requerente, incluindo a nova sócia E..., deliberaram, por unanimidade, fazer à sociedade, prestações suplementares de capital, até ao montante de dois milhões de euros, obrigando-se o sócio C... a realizar em seu nome pessoal o montante de € 1.500.000,00 e as suas representada E... o montante de € 400.000,00 e D... Lda o montante de € 5.000,00 (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J) Em 23-02-2009, foi efectuada por ordem da E... uma transferência da sua conta no Banque ... (Suisse) SA, directamente para a conta bancária da Requerente no ..., da quantia de € 435.750,00 (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K) A transferência referida foi registada na contabilidade da Requerente (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- L) O C... faleceu em 27-05-2010 (documento n.º 22 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- M) Tendo ocorrido o falecimento do sócio gerente C..., sucedeu-lhe a esposa F..., que nessa qualidade de cabeça de casal, assumiu a gerência da Requerente;

- N) Foi efectuada uma acção inspectiva a Requerente relativa ao exercício de 2009, ao abrigo da ordem de serviço OI2012..., cujos actos inspectivos tiveram início a 27-11-2012 e termo a 03-05-2013;
- O) Na sequência dessa acção inspectiva, foi efectuada uma correcção à matéria colectável de IRC, no montante de € 435.750,00;
- P) No Relatório da Inspeção Tributária elaborado nessa acção inspectiva, que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III. 1. EM SEDE DE IRC - EXERCÍCIO DE 2009

1. Da análise efetuada em sede de IRC importa destacar a total reestruturação do passivo bancário do sujeito passivo, reconvertendo a dívida bancária em dívida ao sócio C..., existindo ainda um empréstimo bancário que foi saldado após um depósito bancário efetuado pela E..., contabilizado numa conta de terceiros 26491 - Outros subscritores de capital.

2. Similar reestruturação do passivo bancário ocorreu igualmente na D... - ..., Lda., detida então, de acordo com os dados da Conservatória do Registo Comercial, em 99,33% por C... e em 0,67% pelo sujeito passivo aqui inspecionado.

3. Durante o procedimento inspetivo efetuado ao sujeito passivo D... - ..., Lda., a herdeira e gerente F... registou, em ambos os sujeitos passivos, uma divisão e cessão de quota eventualmente ocorrida em 2009, e que estaria na base dos depósitos efetuados pela E..., ... a favor de ambos, e que teria derivado da aquisição de urna quota em cada uma das sociedades e a realização de prestações suplementares.

4. Logo após o final daquele procedimento inspetivo, a D... - ..., Lda. e a A... - ..., Lda., através da gerente F... procedem à deliberação da aquisição da quota e das prestações suplementares detidas pela E...,

5. Pela sua materialidade estas assumem-se como as operações mais relevantes nos exercícios em análise, importando ainda assinalar que as diligências

efetuadas pela gerente do sujeito passivo durante e após o final do procedimento inspetivo efetuado à D... - ..., Lda., levam a que neste momento, no sujeito passivo inspecionado e na D... - ..., Lda. não exista já qualquer crédito a favor da E...,

6. Desta forma, a análise é efetuada com um elemento adicional que não estava concretizado, nem sequer foi mencionado, aquando da realização do procedimento inspetivo à D... - ..., Lda., e que se prende com a finalização das operações com a E..., ... e que incluem, entre outras que se verão, a referência pelo sujeito passivo de que a E..., ... era detida a 100% por C....

III. 1.1. Amortização de empréstimos bancários contraídos

1. Por ter sido liquidado a quase totalidade dos empréstimos bancários que em 1 de Janeiro de 2008, data de início da análise, ascendiam a 1.734.399,82 €, valor contabilizado na conta 231 - Empréstimos bancários obtidos, e que em 31 de Dezembro de 2009, data final da análise, eram de 161.429,97 € esta rubrica torna-se materialmente muito relevante.

2. Os fundos para liquidação desses empréstimos bancários, advieram de empréstimos efetuados pelo sócio C..., que seriam convertidos no final desse ano de 2009 em prestações suplementares, e pelo depósito da E..., ..., então registado numa conta de terceiros, e que após os registos efetuados no início do ano de 2012, e de acordo com a gerente dos sujeito passivo, eram relativos à cessão de quota por parte do sócio C..., ocorrida em 2009, e as seguintes prestações suplementares efetuadas pelo novo sócio, a E...,

3. Discriminam-se seguidamente os empréstimos bancários em causa, identificando-se a data da operação de liquidação, a conta da contabilidade onde estava registado cada empréstimo, o banco concedente do empréstimo, o valor da operação e a origem dos fundos:

Data da operação	Conta da Contabilidade	Data da contabilização	Banco	Valor	Origem
15.01.2009	23116	31.01.2009		290.117,81 €	c...
09.02.2009	23119	28.02.2009		315.500,00 €	C...
24.02.2009	23103	31.10.2009		435.750,00 €	E...
29.06.2009	23120	30.06.2009		523.287,49 €	C...
Total				1.564.655,30 €	

4. Assim, das amortizações extraordinárias de empréstimos bancários obtidos ocorridas em 2009, no valor de 1.564.655,30 €, verificou-se que 435.750,00 €, correspondentes à amortização do empréstimo contraído no ..., tiveram como origem uma sociedade residente no Reino Unido designada de E..., sendo os restantes 1.128.905,30 € entregues pelo então sócio gerente C... a título de empréstimos à sociedade, contabilizados enquanto suprimentos, posteriormente convertidos em prestações suplementares.

III. 1.1.1. Empréstimos do sócio C...

1. No procedimento inspetivo levado a efeito junto da D... - ..., Lda., sempre representada pelos mesmos representantes do sujeito passivo aqui inspecionado, havia-se notificado, para efeitos de avaliação da aplicabilidade do preceituado no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, F..., na qualidade de viúva e cabeça de casal da herança de C... para fornecer os documentos bancários das contas de onde provieram as quantias entregues ao sujeito passivo e a fazer prova da capacidade financeira para efetuar esses empréstimos, discriminando a origem desses fundos e a fonte do rendimento que os originou.

2. Para todos foi apresentado o documento bancário da saída do depósito das contas de C... para as contas bancárias do sujeito passivo aí inspecionado, procurando fazer prova da capacidade financeira através de extratos bancários das suas contas individuais reportados ao ano de 2005, demonstrando que essa capacidade financeira não tinha origem em anos para os quais pudesse ainda ocorrer qualquer forma de tributação.

3. Concluiu-se então que, face aos elementos obtidos, eram efetivos os empréstimos efetuados por C... ao sujeito passivo inspecionado, sendo aceite

que este tinha capacidade financeira para realizar estas operações e que essa capacidade derivava já de anos passados, pelo que, e ressalvando-se eventuais diligências que venham a ser tomadas para apurar a origem dessa capacidade financeira do seu sócio gerente, para os efeitos daquele procedimento inspetivo nada havia a corrigir.

4. Neste procedimento, vistos os depósitos nas contas bancárias do sujeito passivo inspecionado, atendendo ao que se tinha apurado naquele procedimento, nomeadamente pelo facto de C... apesar de ter residência na ..., ter ainda uma morada em ..., Moçambique e outra no ..., Cabo Verde, onde ainda existem fortes interesses, e ter sido igualmente emigrante na Europa, onde angariou diversos investidores para obras que foi efetuando em diversos locais em território nacional, e que lhe foram permitindo, segundo os interlocutores do sujeito passivo, ir obtendo os rendimentos que detinha, para além daqueles que foram depois evidenciados no modelo 1 do Imposto do Selo entregue por motivo do óbito de C..., entendeu-se não repetir a notificação efetuada anteriormente a F....

5. Desta forma, e de novo sem prejuízo de eventuais diligências que venham a ser tomadas para apurar a origem dessa capacidade financeira do seu sócio gerente, para estes efeitos nada haverá a corrigir em sede do sujeito passivo inspecionado.

III. 1.1.2. Da operação com a E..., ...

1. A amortização do empréstimo de 435.750,00 € ao ..., SA, foi precedida de um depósito no mesmo montante efetuado por ordem de E..., tendo esse movimento contabilizado a débito na conta 1203 em contrapartida a crédito na conta 26491 - Subscritores de Capital, não existindo qualquer referência adicional a esta operação em qualquer dos elementos que compõem o dossier fiscal do ano de 2009 do sujeito passivo, nem existindo na contabilidade outra prova que não a nota de lançamento emitida pela instituição bancária.

2. Este tipo de operação já tinha sido visto aquando da inspeção levada a efeito junto da D... - ..., Lda., representada pelos mesmos gerentes do sujeito passivo inspecionado.

3. Tratando-se a E..., ... de uma sociedade não residente, diligenciou-se no sentido de obter a maior e melhor evidência possível relativamente ao enquadramento desta sociedade, sendo para o efeito referidos os elementos e esclarecimentos obtidos dos representantes do sujeito passivo inspecionado naquele procedimento inspetivo, as informações obtidas então no âmbito da cooperação administrativa e as informações e elementos obtidos neste procedimento inspetivo.

III.1.1.2.1. Informação obtida no procedimento inspetivo levado a efeito junto da D... - ..., Lda.

1. Numa primeira fase do procedimento inspetivo levado a efeito junto do sujeito passivo D... - ..., Lda. foram entregues diversos elementos relativos a esta entidade E...:

- Um documento notarial emitido em Inglaterra em 11 de dezembro de 2008, por G..., ..., ..., em Londres, que anexava o "Certificate of incorporation of a public limited company" que certifica a criação da empresa E... em 21 de novembro de 2008.

- Um outro documento notarial, emitido no mesmo notário em Inglaterra, em 10 de fevereiro de 2009, que certificava, entre outros documentos, a assinatura de H... e I... enquanto signatárias do "Certificate of Incumbency" da E... e representantes dos detentores desta, respetivamente a J... e a K..., verificando-se que, pelos passaportes aí anexos, H... é cidadã do Uganda, com a profissão de assistente social e I..., originária de ..., também no Uganda, mas cidadã britânica.

2. Pode definir-se um "Certificate of Incumbency" como o documento usado para confirmar a identificação dos responsáveis de uma sociedade, servindo muitas vezes também para confirmar que determinado indivíduo está autorizado a negociar contratos em nome dessa sociedade.

3. Esse "Certificate of Incumbency" confirmava então que os detentores da E..., a J... e a K..., certificavam que a E...:

- i. Tinha sido constituído, de acordo com a Lei britânica, e lá se encontrava devidamente registada, validamente existente, em cumprimento com a

legislação a que estava obrigada, e tinha sede em ...,, em Londres. ii. Os diretores da E... eram a L... e M..., cidadão britânico.

iii. O capital autorizado era de 50 mil libras, dividido em 50 mil ações de uma libra cada, identificando ainda os acionistas N... e O..., que detinham 12 mil e quinhentas ações cada.

6. Face à insuficiência dos elementos obtidos, notificou-se em 22 de dezembro de 2011 a gerente daquele sujeito passivo, para apresentar toda a documentação existente relativamente à entrega de dinheiro da E... ao sujeito passivo inspecionado, nomeadamente qual o facto económico subjacente àquela entrega e a contrapartida exigível ao sujeito passivo inspecionado por esse recebimento, pedindo-se ainda o esclarecimento sobre qual o interesse do senhor C... nessa sociedade inglesa e, caso houvesse, como estes se refletiram perante os seus herdeiros, juntando toda a prova documental que dispusesse a fim de melhor evidenciar a atividade exercida pela E..., as suas demonstrações financeiras e a identificação de outras operações praticadas com outros sujeitos passivos residentes em território nacional.

7. Serviu ainda essa notificação para que fossem identificados os representantes da E... e de que forma estes poderiam exigir a devolução das quantias entregues, dando-se a prerrogativa do sujeito passivo se servir de qualquer outro elemento ou esclarecimento que não estivesse diretamente referido na notificação, mas que este entendesse poder melhor servir para se obter um esclarecimento cabal da operação em causa.

8. Na resposta a essa notificação, veio revelar então que a quantia recebida, em 25 de fevereiro de 2009, da sociedade de direito inglês E..., foi para pagamento do valor da quota adquirida a C... e realização das prestações suplementares.

9. Disse ainda que essa transmissão de quota não se encontrava então registada com fundamento na falta de número de pessoa coletiva equiparada daquela sociedade, situação detetada precisamente em consequência da pesquisa efetuada para responder a esta notificação, acrescentando que o advogado Dr. P..., representante da Q... Portugal, tinha em seu poder todos os

elementos relacionados com esta operação sem contudo ter concluído o processo de transmissão e registo de quota.

10. Acrescentaria ainda que este depósito foi contabilizado desta forma pelo facto do técnico oficial de contas ter informação de que a E... tinha sido admitida como sócia, mas sem registar os atos deliberados por não ter tido acesso aos mesmos.

11. Acabou por ser registada a operação de venda das partes sociais, na respetiva Conservatória do Registo Comercial, em 19 de janeiro de 2012, registo levado a cabo por F..., baseada no documento particular exarado em 17 de fevereiro de 2009.

12. Terminou a sua resposta à notificação dizendo que o senhor C... foi o procurador daquela sociedade britânica e que nela não detinha qualquer participação social, acrescentando que os valores entregues por esta sociedade para realização das prestações suplementares serão devolvidas quando o sujeito passivo tiver condições para o fazer.

13. Conjuntamente com essa resposta, ofereceu ainda os seguintes elementos:

- Uma procuração emitida por R..., representante legal da L..., gerente da E... a favor de C...;*
- Uma ata avulso do sujeito passivo inspecionado que previa as operações, e,*
- O documento particular que titula o contrato de divisão e cessão de quotas.*

14. A procuração lavrada no dia 2 de dezembro de 2008 na cidade de ... na Ilha de Man, território que consta na Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro, que identifica a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada ou claramente mais favorável, atribui um vasto conjunto de poderes a C... para a prática de um alargado conjunto de operações em nome da E..., incluindo a sua representação em Portugal para a prática de todos os atos em quaisquer repartições públicas e da sua legalização em Portugal, cabendo-lhe a sua gestão relativamente ao funcionamento desta representação permanente.

15. Esses poderes abrangiam ainda todos os movimentos bancários e a subscrição de partes sociais em sociedades e o exercício dos direitos a elas

associados, ficando o procurador isento de prestar contas e expressamente autorizado a celebrar negócios consigo próprio.

16.A ata avulso é datada do dia 17 de fevereiro de 2009, mencionado que nessa data pelas 10 horas, na sua sede social na ..., reuniu a assembleia geral da D... - ..., Lda., em que apenas compareceu C..., por si, e em representação do outro sócio, o sujeito passivo aqui inspecionado, A... - ..., Lda. representando 100% do capital e cuja ordem de trabalhos era a deliberação sobre o pedido de consentimento do sócio C... para a divisão e cessão de quota a favor da sociedade E..., deliberar sobre o aditamento ao artigo 8.º do pacto social de modo a abranger a possibilidade de serem deliberadas prestações suplementares até ao décuplo do seu capital social, deliberar sobre a proposta de serem exigidas aos sócios, incluindo o novo sócio, se a cessão fosse consentida, a realização de entradas a título de prestações suplementares e a título de suprimentos, e por fim, deliberar atribuir ao gerente os poderes necessários para concretizar as deliberações tomadas. 17. Apesar de C... ser a única pessoa presente, ficou evidenciado nessa data que foi admitida a sua própria participação também na qualidade de procurador da sociedade E..., na qualidade de candidata a sócia da D... - ..., Lda.

18. Descreve então essa ata que foi iniciada a discussão com a proposta de C... da divisão da sua quota de 743.288,87 €, em duas novas quotas, uma de 630.979,34 € e outra de 112.229,53 €, que pretendia ceder à E..., tendo o único presente deliberado a favor da sua própria proposta.

19. De igual modo foi deliberada favoravelmente a proposta de alteração do artigo 8.º do pacto social da D... - ..., Lda.

20. Relativamente às entradas de capital pelos sócio, descreve essa ata que C..., considerando as dificuldades que antevia para o mercado imobiliário se tornava indispensável dotar a sociedade de meios financeiros necessários à substituição do endividamento bancário por capitais próprios, apresentou uma proposta de realização pelos sócios de entradas a título de prestações suplementares e/ou a título de suprimentos, e onde estipulava a forma de realização, os procedimentos a seguir, o prazo de realização e a remuneração.

21. Foi também esta proposta deliberada só por si, sendo por isso naturalmente aprovada nos termos exatamente propostos, ficando desde logo registado que C... teria disponibilidade para efetuar entregas a título de prestações suplementares de 2.500.000,00 €, em seu nome, e de 1 500.000,00 €, em nome da E..., atingindo assim o montante máximo de 4.000.000,00 € deliberado nessa mesma reunião.

22. Acabou ainda C..., ele próprio, por ser designado como o gerente habilitado a levar a cabo as deliberações tomadas.

23. Nessa mesma data de 17 de fevereiro de 2009, mas já em ..., na sede da Q... Portugal o documento particular que titula o contrato de divisão e cessão de quota em que C... procede à divisão da quota nos termos deliberados, cedendo a menor à E..., novamente representada por si.

III. 1.1.2.2. Pedido de informações efetuado à autoridade fiscal do Reino Unido

1. Simultaneamente, em 26 de dezembro de 2011, foi endereçado à Direção de Serviços de Relações Internacionais um pedido de informação ao abrigo do artigo 25.º da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino Unido para que se conhecesse a efetividade da operação registada em Portugal entre o sujeito passivo inspecionado e a E....

2. Na primeira resposta obtida das autoridades fiscais do Reino Unido, foi dito que esta sociedade iniciou a atividade em 21 de novembro de 2008 tendo sido dissolvida em 13 de dezembro de 2011.

3. Desde a data do início de atividade que os seus órgãos sociais eram compostos por M..., pela L... e pela J....

4. Os seus acionistas, as já identificadas N... e O..., têm ambas sede no endereço ..., ..., ..., ..., ..., nas Ilhas Virgens Britânicas, território que consta igualmente na identificada Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro.

5. Foi ainda enviada cópia das contas da E... para o período entre 21 de novembro de 2008, data de início de atividade, e 30 de novembro de 2009, conforme se encontravam depositadas na "Companies House", equivalente britânico às Conservatórias do Registo Comercial em Portugal, as únicas existentes relativas a essa sociedade, e que incluem informação sobre a

sociedade, o relatório de gestão, a demonstração dos resultados, o balanço e outras observações relativas às suas demonstrações financeiras, referindo igualmente que a empresa esteve inativa nesse período.

6. Estas contas são da responsabilidade da própria E..., sendo identificados como seus contabilistas a Q... (UK) Limited.

7. Nesse relatório de gestão é referido que a principal atividade da sociedade era a de gestão de investimentos, salientando que durante esse período a sociedade não teve atividade, pelo que a demonstração dos resultados não tem inscrito qualquer valor.

8. O valor total do balanço era de 2 £, sendo o ativo composto pela entrega de 2 £ por cada um dos acionistas na realização do capital social igualmente de 2 £, acrescentando as notas a esse balanço a E..., ... esteve inativa neste período, que mediou entre o início da atividade e 30 de novembro de 2009.

9. Nas notas às demonstrações financeiras, no capítulo dedicado às políticas contabilísticas, é novamente referido que a sociedade esteve inativa naquele período, e que nesse período não recebeu qualquer rendimento, nem incorreu em qualquer despesa, pelo que não teve nem lucro nem prejuízo.

10. Foi posteriormente remetida pelas autoridades fiscais do Reino Unido a resposta da J... à notificação efetuada por essa autoridade onde confirmam que a sociedade E... foi dissolvida em 13 de dezembro de 2011, dizendo que por isso não têm, nem conseguem aceder aos elementos solicitados.

11. Em resultado de uma última tentativa, as autoridades do Reino Unido produziram uma derradeira informação a comunicar que não conseguiram obter qualquer esclarecimento do senhor M..., anterior administrador da E..., concluindo que estando a sociedade dissolvida e não conseguindo obter mais esclarecimentos dos seus antigos administradores, que não seria possível remeter quaisquer outros elementos, para além daqueles que foram sendo descritos ao longo do presente capítulo, nomeadamente as demonstrações financeiras do período a partir de 1 de dezembro de 2009 até à sua dissolução.

12. Esta dissolução ocorreu por iniciativa do registo britânico, como já abaixo se demonstrará, importando então conhecer de forma sintética o procedimento

de dissolução de uma sociedade de direito inglês, para aferir se é determinante o facto da dissolução ser por iniciativa da sociedade ou do registo britânico, a Companies House.

13. Para o efeito é utilizado o Company Guidance GP 4 - Strike off, Dissolution and Restoration, retirado do sítio da internet da Companies House, através do menu Guidance, que se anexa, e que no seu Chapter 2 - Companies no longer carrying on business or in operation, explica o procedimento em que o registo britânico procede à dissolução compulsiva de sociedades.

14. Explica então esse guia que uma empresa no Reino Unido pode ser retirada do cadastro se não tem atividade, e que tal pode acontecer se, por exemplo, não receber documentos relevantes que deveria receber, se a correspondência oficial é devolvida ou se não tem administradores,

15. Contudo, antes de retirar a sociedade do cadastro, o registo britânico deve enviar duas cartas formais a questionar se a empresa ainda exerce a atividade, ao jeito de um procedimento de audição prévia, devendo a partir daí decidir a sociedade se tem condições para continuar a atividade, cabendo a decisão final ao registo britânico.

16. Anterior a esta publicação final designada de Final Notice, que é feita no caso de ser determinada a exclusão da empresa do cadastro, é feita uma primeira publicação designada de First Notice of Intended Dissolution, ambas a constar em caderno oficial.

17. Este caderno oficial integra a ..., em cujo sítio oficial da internet foram encontradas diversas referências à E... e onde se confirmou, na edição de ... de ... de 2011, sob a identificação ..., nas páginas ... e ..., que a E..., ... foi compulsivamente retirada do registo das sociedades, encontrando-se dissolvida desde essa data, acrescentando ainda que já havia sido publicado um primeiro aviso, que pela mesma fonte se apurou ter sido efetuado na edição de ... de ... de 2011, sob a identificação ..., nas páginas ... e ..., e onde é notificada a sociedade, que no final do prazo de três meses a contar daquela publicação, exceto se fossem apresentados factos em contrário, a sociedade seria retirada do registo e dissolvida.

18. *Conseguiu-se igualmente apurar que já tinham sido emitidos iguais avisos de First Notice of Intended Dissolution, nas edições de ... de ... de 2011, sob a identificação ..., nas páginas ... e ..., e de ... de ... de 2010, sob a identificação ..., nas páginas ... e*

19. *Apesar de não se poder imprimir cópias destas publicações, que por isso não são anexadas, todas elas são acessíveis ao público no sitio da internet <http://www.....co.uk>.*

20. *Como facilmente se pode concluir, esta dissolução chamada de oficiosa seguiu os normais trâmites legais, com publicação de diversos avisos públicos à sociedade E..., que teve as mais diversas oportunidades de demonstrar que era uma empresa com atividade e objetivo de negócio e não uma sociedade sem atividade que redundaria, por isso, dissolvida.*

21. *Veja-se inclusivamente que a apresentação das contas da E..., ... para o período entre 21 de novembro de 2008 e 30 de novembro de 2009, as únicas disponíveis e que referiam a inatividade do sujeito passivo, foi já feita em 22 de junho de 2010, após o primeiro aviso de que a sociedade estava na iminência de ser dissolvida, de 30 de março de 2010.*

22. *É pois evidente, que ainda que à sua dissolução seja oficiosa, ela contou em absoluto com as ações e inações dos seus administradores, e que apenas ocorreu porque estes não conseguiram, ou não quiseram, demonstrar que a empresa tinha efetiva atividade.*

III. 1.1.2.3. Elementos obtidos no presente procedimento inspetivo

III.1.1.2.3.1 Da notificação ao sujeito passivo

1. *Estando em análise uma operação em tudo semelhante à efetuada na D... - ..., Lda., e no âmbito da presente credencial, notificou-se em 21 de março de 2013 a mesma gerente F..., agora enquanto representante da A... - ..., Lda., para que apresentasse diversos elementos e esclarecimentos, relativamente à entrega de 435.750,00 € da E... à A... - ..., Lda.*

2. *Pedia-se então para identificar qual o facto económico subjacente àquela entrega e a contrapartida exigível ao sujeito passivo inspecionado por esse recebimento, juntando os elementos que entendesse necessários para*

demonstrar os seus esclarecimentos e para relatar quais eram os interesses, económicos, financeiros ou outros, do senhor C... nessa sociedade de direito inglês, e, caso existissem, como estes se refletiram perante os seus herdeiros, juntando toda a prova documental que dispusesse a fim de melhor evidenciar a atividade exercida pela E..., as suas demonstrações financeiras e a identificação de outras operações praticadas com outros sujeitos passivos residentes em território nacional.

3. Pedia-se ainda a identificação dos representantes da E... e de que forma estes poderiam exigir a devolução das quantias entregues, juntando os respetivos elementos comprovativos e para identificar de que forma estas operações estariam, ou não, relacionadas com as entregas que a E... efetuou ao sujeito passivo D... - ..., Lda., que detinha, conjuntamente com o seu sócio C..., a totalidade do capital social do sujeito passivo inspecionado.

4. Foi incluída ainda a ressalva de que, sem prejuízo da apresentação e prestação dos elementos e esclarecimentos pedidos, poderia o sujeito passivo servir-se de qualquer outro elemento ou esclarecimento que não estivesse diretamente referido na notificação, mas que este entendesse poder melhor servir para se obter um esclarecimento cabal da operação em causa.

5. Na sua resposta, entrada nestes serviços em 8 de abril de 2013, veio o sujeito passivo referir que esse recebimento se deveu à alienação de uma quota que C... tinha na A... - ..., Lda., no valor de 35.750,00 € e nas prestações suplementares que a E... realizou na sua qualidade de sócia, derivada da aquisição dessa quota, no valor de 400.000,00 €, assinalando ainda que o montante de 35.750,00 € recebido pela sociedade e por conta do sócio C... foi creditado em conta corrente, juntando os seguintes elementos:

- Cópia do contrato da venda da quota de 17 de fevereiro de 2009, na mesma data, local e condições em que foi celebrado o contrato que tinha por objeto a venda da quota da D... - ..., Lda. à E..., por parte do sócio de ambas C...; e*
- Cópia de ata avulso datada também do dia 17 de fevereiro de 2009, e com igual propósito em relação a instrumento idêntico elaborado na D... - ..., Lda., e que, como neste, promoveu a deliberação sobre o pedido de consentimento do*

sócio C... para a divisão e cessão de quota a favor da sociedade E..., sobre a proposta de serem exigidas aos sócios, a realização de entradas a título de prestações suplementares até ao montante de dois milhões de euros, e por fim, acerca da atribuição ao gerente os poderes necessários para concretizar as deliberações tomadas.

6. Prossegue o sujeito passivo dizendo que o sócio C... emprestou à sociedade E... a quantia de 435.750,00 € que transferiu da sua conta pessoal aberta no Banco ... (Suisse) SA, ficando a ser credor daquela sociedade, da qual C... era procurador em Portugal, e que em face da decisão de dissolução oficiosa da sociedade, o crédito transferiu-se para os herdeiros do falecido.

7. A seguir refere novamente que a E... tinha como procurador C..., a quem foram conferidos, entre outros, poderes para subscrever e adquirir participações sociais, fazer e receber empréstimos, incluindo os de exigir o reembolso das quantias emprestadas, juntando:

- Nota de débito de 6 de agosto de 2012 aos titulares da conta n.º ..., sem especificar que são de uma transferência de 435.750,00€ a favor da E...; e*
- Procuração lavrada no dia 2 de dezembro de 2008, a mesma que serviu para efetuar as operações de registo no âmbito da D... - ..., Lda. à E..., por parte do sócio de ambas, C...,*

8. Apesar dos titulares da conta n.º ... não serem identificáveis pelo documento anexado pelo sujeito passivo, havia-se apurado no procedimento inspetivo levado a efeito junto da D... - ..., Lda., que o seu titular era C..., cliente ... do Banco ... (Suisse), SA, sendo detentor, enquanto tal, das contas ..., ... e ...,

9. Assinale-se, sem prejuízo de melhor análise ao resultado da notificação, que todos os elementos oferecidos pelo sujeito passivo na resposta à notificação efetuada que foram até agora descritos, são em tudo idênticos àqueles que foram utilizados pelo sujeito passivo D... - ..., Lda.

10. Contudo, na resposta dada à notificação a gerente do sujeito passivo vem dizer que, além do mais, C... detinha, em 31 de dezembro de 2008, a totalidade do capital da sociedade E..., no montante de 50.000 £, representado por duas ações do valor nominal de 1 £, o que colide frontalmente com aquilo que a

mesma representante havia dito na resposta à notificação que lhe havia sido efetuada enquanto gerente da D... - ..., Lda., oferecendo como elemento probatório:

- Uma ação da E..., ..., propriedade da N..., sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, e
- Uma ação da E..., ..., propriedade da O..., registada no mesmo endereço da anterior.

11. Depois, refere novamente o circuito financeiro, dizendo que, em 2006, C... transfere parte dos fundos que dispunha depositados no ex-... para uma conta aberta em seu nome no ... (Suisse) SA, e que, agora na qualidade de procurador da E..., abriu nesse mesmo banco, uma conta a favor dessa sociedade, e que em 20 de fevereiro de 2009, fez uma transferência da sua conta pessoal para a conta da sociedade, no montante de 435.750,00 €, que por sua vez a transferiu para as contas bancárias em nome da A... -..., Lda,

12. Conclui dizendo que os herdeiros do sócio C..., na qualidade de credores da E..., ..., passaram a ser, face a decisão de dissolução oficiosa, a ser os detentores dos créditos detidos por aquele na referida sociedade.

III. 1.1.2.3.2 Outros elementos obtidos

1. Para além da ata avulso já referida, as atas do sujeito passivo encontram-se registadas em dois livros distintos, um manuscrito, de onde se reproduziram as atas n.º 36 a n.º 43, a última lá registada, que representavam as reuniões da sua assembleia geral ocorridas entre 31 de março de 2008 a 23 de setembro de 2011, e um outro, de folhas soltas, que iniciou a numeração das atas pelo n.º 38, ao invés do n.º 44, como seria de esperar.

2. A última ata inserta nesse novo livro, a ata n.º 41, registou as ocorrências na assembleia geral de 27 de setembro de 2012, onde estiveram presentes F... e S..., na qualidade de únicas herdeiras do falecido sócio C..., a intervirem por si e na representação da D... - ..., Lda., salientando ainda que F..., era também procuradora da E....

3. Sendo certo que em todas as reuniões da assembleia geral esteve a totalidade do capital social do sujeito passivo, apenas nesta e na reunião anterior de 20

de agosto de 2012, se fez menção à existência da E... enquanto sócia do sujeito passivo.

4. Nessa reunião de 27 de setembro de 2012, a ordem de trabalhos previa no ponto um a deliberação sobre a proposta de aquisição das quotas que a sociedade E... detinha na D... - ..., Lda., pelo seu valor nominal de 112.229,53 €, e na T... - ..., Lda., também pelo seu valor nominal, neste caso de 1.000,00 €.

5. No ponto dois deliberava-se acerca da aquisição das prestações suplementares efetuadas pela E... enquanto sócia da D... - ..., Lda., pelo seu valor nominal de 1.500.000,00 €, e da T... - ..., Lda., também pelo seu valor nominal, neste caso de 80.000,00 €.

6. No ponto três deliberava-se sobre a atribuição de poderes à sócia F... para concretizar essas operações.

7. Todas as propostas foram aprovadas por unanimidade.

8. No dia seguinte é celebrado um documento particular entre a E... e a D... - ..., Lda., ambas representadas por F..., em que a primeira vende à segunda a quota que detinha no capital social do sujeito passivo inspecionado, pelo valor nominal de 35.750,00 €, sendo-lhe dada quitação.

9. Do que vem contabilizado em 2012 no sujeito passivo inspecionado, este desenvolveu diligências que levaram ao registo das quotas detidas pela E... na D... - ..., Lda., e na T... - ..., Lda., todas pelo seu valor nominal.

10. Foi ainda visto um contrato de cessão de créditos datado de 12 de outubro de 2012, que não se encontra assinado, mas cujos efeitos foram contabilizados, em que a E..., representada por F..., se declarava devedora de C... da quantia de 2.128.939,53 €, quantia que havia sido transferida por este para a conta daquela sociedade, e simultaneamente credora de 435.750,00 € sobre a terceira outorgante do contrato a D... - ..., Lda. e de 1.693.229,53 € sobre a quarta outorgante do contrato, o sujeito passivo inspecionado.

11. Com este contrato a E... e as herdeiras de C... pretendia compensar a dívida que a sociedade tinha para com C..., com os créditos que detinha sobre as sociedades D... - ..., Lda. e A... - ..., Lda.

12. Desta forma, o crédito contabilizado em 2009 na A... - ..., Lda. relativamente à E... passou a estar referido como sendo um crédito perante F... e S..., herdeiras de C....

III. 1.2. Enquadramento das operações efetuadas com a E...

1. Já se viu que as operações entre a E... e a A... - ..., Lda. são substancialmente idênticas às operações realizadas entre a E... e a D... - ..., Lda., sendo os representantes dos sujeitos passivos residentes em Portugal os mesmos em ambas as sociedades em todos os momentos decorridos desde a concretização da operação de entrada de capitais em fevereiro de 2009, primeiro C..., e depois, a partir de 27 de maio de 2010, data do seu óbito, as suas herdeiras.

2. Após o início do procedimento inspetivo levado a efeito junto da D... - ..., Lda., a gerente F... desenvolveu diligências de forma a qualificar o crédito da E... como um pagamento da aquisição de uma quota e de prestações suplementares decorrentes da sua qualidade de sócia.

3. Logo após o final desse procedimento inspetivo são encetadas novas diligências por essa gerente, de tal forma que, a final, os créditos que inicialmente cabiam à E..., passaram a pertencer às herdeiras de C....

4. Importa portanto apresentar de novo as conclusões que se retiraram no âmbito do procedimento inspetivo levado a efeito junto da D... - ..., Lda., para conhecer o enquadramento dado com os elementos então conhecidos, para depois, após a análise dos elementos e esclarecimento agora obtidos, concluir relativamente aos efeitos fiscais do crédito contabilizado em 2009 na A... - ..., Lda. a favor da E...

III.1.2.1. Do procedimento inspetivo levado a efeito à D... - ..., Lda.

1. Na análise efetuada no procedimento inspetivo levado a efeito junto da D... - ..., Lda. o sujeito passivo enquadró as operações com a E... como devidas a uma entrada desta sociedade no seu capital social e em prestações suplementares que aquela efetuou enquanto sua nova sócia, factos que teriam ocorrido no ano de 2009.

2. *As operações com a E... foram enquadradas como fazendo parte da intenção de reestruturar os seus investimentos em Portugal e de desenvolver a sua atividade no estrangeiro, designadamente em países de expressão portuguesa, criando condições adequadas a relacionamentos com parceiros estratégicos, ainda que nunca tenha concretizado esta reestruturação de investimentos, identificado parceiros ou em que parte dessa estratégia se integravam as operações com a E... nem constando qualquer referência formal a esse processo no relatório de gestão de 2009, ou numa das outras peças integrantes do dossier fiscal do sujeito passivo desse ano.*

3. *O registo efetivo da alienação da quota ocorreu já no decurso daquele procedimento inspetivo, em 19 de janeiro de 2012, tendo sido dito que o reembolso das prestações suplementares ocorreria assim que houvesse condições para tal.*

4. *Ficou ainda claramente definido pelos representantes da D... - ..., Lda. que o senhor C... era apenas procurador da sociedade britânica, não detendo dela qualquer parte do capital.*

5. *Na ponderação dos elementos e informações, concluiu-se que o enquadramento dado pelo sujeito passivo às suas operações com a E... não era coerente com a realidade das operações, por um conjunto de razões substanciais, que levaram ao entendimento que esse depósito efetuado pela sociedade britânica era sustentado pela contabilização de um crédito dessa sociedade britânica que não correspondia de todo a uma obrigação efetiva para com a E..., mas antes uma entrega de dinheiro sem que tivesse sido identificada qualquer obrigação a ela subjacente, considerando-se por isso que esse depósito de dinheiro correspondia a uma variação patrimonial positiva, sujeita a tributação.*

6. *Entre os factos que conduziram a essa conclusão, destacava-se que na data do registo das operações a E... estava dissolvida e que no período em que ocorreram as operações com a D... - ..., Lda. a E... estava inativa, não registando nas suas demonstrações financeiras, no período até 30 de Novembro*

de 2009, qualquer aquisição de partes sociais da D... - ..., Lda., nem qualquer pagamento efetuado ao sujeito passivo inspecionado, fosse a que título fosse.

7. Além disso, a própria D... - ..., Lda., após a ata avulsa de 17 de fevereiro de 2009, reuniu mais três vezes em assembleia geral, a última em 31 de março de 2010, composta unicamente por C..., sempre representando o total do capital da D... - ..., Lda., em seu nome e em nome da A... - ..., Lda, identificadas como únicas detentoras do seu capital social, nunca sendo referida a existência de outro sócio.

8. Inclusivamente, na reunião de 20 de dezembro de 2009, C... voltou a propor a alteração do artigo 8º do pacto social, nos mesmos termos em que havia feito na assembleia de 17 de fevereiro de 2009 plasmada na ata avulso, mas apenas representando-se a si e a A... - ..., Lda., omitindo mais uma vez qualquer referência à E..., que nunca é mencionada nas atas registadas no seu livro de atas.

9. Depois do seu óbito, houveram duas reuniões da assembleia geral, uma a 31 de maio de 2010 e outra em 31 de março de 2011, onde estava novamente representada a totalidade do capital social, pelas suas herdeiras, não sendo também nunca referida a existência de outro sócio.

10. Também na declaração modelo 1 do Imposto do Selo, entregue em 28 de julho de 2010 pela cabeça de casal F..., é referido que este detinha a totalidade da quota de 743.208,87 €, tal como a detinha antes da celebração do contrato de divisão e cessão de partes sociais.

11. Por tudo isto, ficava evidenciado que a E... nunca teve qualquer parte social da D... - ..., Lda., nem enquanto empresa registada, ainda que inativa, nem depois do registo, pois até já se encontrava dissolvida, e que desta forma nunca poderia a E... efetuar entregas de dinheiro à D... - ..., Lda. a título de prestações suplementares, pois para tal é requisito essencial que se confirmasse a sua condição de sócio, o que nunca foi.

12. Existindo um depósito efetuado pela E... a favor da D... - ..., Lda., sem que se conseguisse conhecer quaisquer obrigações inerentes a esse recebimento, uma vez que quem lhe pagou não relevou esse pagamento na sua contabilidade,

não foi de todo possível conhecer qualquer relação comercial e societária efetiva entre estas duas sociedades para além dos elementos fornecidos pelo próprio sujeito passivo inspecionado.

III.1.2.2. Dos factos ocorridos após os atos inspetivos junto da D... - ..., Lda.

1. Como já se apresentou anteriormente, terminados os atos inspetivos do procedimento efetuado junto da D... - ..., Lda., a gerente desse sujeito passivo e também gerente do sujeito passivo aqui inspecionado conduz um conjunto de operações que levaram a que no próprio exercício de 2012, ano em que foi reconstruída toda a operação hipoteticamente realizada em 2009 com a E..., deixasse de haver um registo a favor da sociedade britânica, passando esse crédito a estar registado a favor das herdeiras de C....

2. Essas operações traduziram-se, de acordo com os elementos contabilizados e respetivo suporte documental, na compensação de créditos que C... tinha sobre a E..., com os créditos que esta tinha nas sociedades em que participaria decorrente da aquisição de quotas anteriormente detidas por C..., e que eram compostos pela própria parte de capital e pelas prestações suplementares que teria efetuado enquanto nova sócia.

3. Relativamente à parte social de 35.750,00 € do sujeito passivo inspecionado, a E... cedeu-a à D... - ..., Lda., através do contrato de cessão de quotas de 28 de setembro de 2012, de que foi dada quitação.

4. A contabilização desta operação na A... - ..., Lda. foi efetuada no mês de setembro de 2012, registando não só a alteração nos detentores do capital, mas também, e conjuntamente, a cedência das prestações suplementares que E... teria efetuado na A... - ..., Lda. à D... - ..., Lda.

5. Por outro lado, o sujeito passivo inspecionado acabou cessionário das quotas que a E... deteria na D... - ..., Lda. e na T... - ..., Lda.

6. Também aqui foi contabilizada conjuntamente com as aquisições de partes sociais daquelas sociedades a aquisição das prestações suplementares anteriormente pertencentes à E... em cada uma das sociedades adquiridas.

7. A contabilização da aquisição das partes sociais foi efetuada em subcontas da conta 4141 - Investimentos noutras empresas - participações de capital, a

débito, por contrapartida da conta-274400-1- Fornecedores de investimentos - investimentos gerais – E..., ..., sendo o valor agregado das duas aquisições de quotas de 113.229,53 €.

8. A contabilização da aquisição das prestações suplementares foi efetuada em subcontas da conta 4142 -Investimentos noutras empresas - empréstimos concedidos, a débito, por contrapartida da mesma conta 2711001 - Fornecedores de investimentos - investimentos gerais – E..., ..., pelo valor agregado de 1.580.000,00 €.

9. Com estas operações o sujeito passivo inspecionado deixava de ser parcialmente detido pela E..., ... e deixava de ter prestações suplementares efetuadas por esta sociedade britânica, para passarem esses direitos a constar a favor da D... - ..., Lda., no valor total de 435.750,00 €, e por outro lado, adquiria partes sociais à E..., ..., e as respetivas prestações suplementares registadas em seu nome, ficando por isso esta a deter sobre o sujeito passivo inspecionado um novo crédito, advindo desta operações, de 1.693.229,53 €,

10. Ainda neste mês de setembro de 2012 foi contabilizada a cessão destes créditos detidos pela E..., feita conjuntamente com o crédito de 435.750,00 € que esta sociedade britânica passou a deter tia D... - ..., Lda., precisamente resultante da operação havida com o capital e as prestações suplementares da A... - ..., Lda. 11.0 suporte documental desta operação foi o contrato de cessão de créditos já identificado, datado do mês seguinte, e cuja cópia não se encontrava assinada, mas que ainda assim se aceita como servindo de suporte a esse lançamento contabilístico, e onde a E..., por ser devedora de C... no mesmo montante em que era credora da A... - ..., Lda. e da D... - ..., Lda., pretendeu compensá-los o que acabou aceite pelas herdeiras de C....

12. Depois disto, deixa de existir qualquer crédito a favor da E... sobre as sociedades em que havia participado e realizado prestações suplementares, passando esse crédito a estar contabilizado nas contas 26701 - Empréstimos de sócios – F..., no montante de 1.269.922,15 €, e 26701 - Empréstimos de sócios – S..., no montante de 423.307,386.

III.1.2.3. Outros elementos e informações obtido no presente procedimento inspetivo

1. Aquando do início do presente procedimento, as operações presumivelmente efetuadas com a E... já se encontravam registadas e contabilizadas, tendo sido essas diligências realizadas pelos representantes do sujeito passivo na mesma altura em que o fizeram relativamente às operações realizadas pela D... - ..., Lda.

2. De qualquer modo, reportando-se a análise ao ano de 2009, importou primeiramente verificar se a operação entre o sujeito passivo inspecionado e a E... era, ou não, no seu todo, ou em parte, similar às operações realizadas pela D... - ..., Lda., uma vez que os seus representantes sempre foram comuns.

3. Como se foi adiantando as operações são absolutamente semelhantes, variando apenas nos valores, e são apresentadas da mesma forma por este sujeito passivo, ou seja, tratava-se de uma compra de uma parte social por parte da E..., ... e a sequente realização de prestações suplementares.

4. Todos os elementos oferecidos pelo sujeito passivo na resposta à notificação efetuada para o efeito, são, ou os mesmos, no caso da procuração da E... s C..., ou de teor semelhante, com exceção do montante e substituindo a D... - ..., Lda. pela A... - ..., Lda., quer no caso da cessão de quota que este faz àquela sociedade, quer no caso da ata avulso, ocorrendo o registo destas operações também no ano de 2012.

5. Por outro lado, era certo que a E... estava dissolvida oficiosamente desde o ano de 2011 e que no período em que ocorreram as operações com a A... - ..., Lda. a E... estava inativa, não registando nas suas demonstrações financeiras, no período até 30 de Novembro de 2009, qualquer aquisição de partes sociais da D... - ..., Lda., nem qualquer pagamento efetuado ao sujeito passivo inspecionado, fosse a que título fosse.

6. Também aqui na A... - ..., Lda., após a ata avulsa de 17 de fevereiro de 2009, houveram mais duas reuniões da assembleia geral, a primeira em 24 de dezembro de 2009, já depois da realização de todas as operações com a E... e onde aprovou a entrada de prestações suplementares do sócio C..., e a última

em 31 de março de 2010, compostas unicamente por C..., sempre representando o total do capital da A... - ..., Lda., em seu nome e em nome da D... -..., Lda., identificadas como únicas detentoras do seu capital social, nunca sendo referida a existência de outro sócio.

7. Depois do seu óbito, houveram mais seis reuniões da assembleia geral, a última das quais em 31 de março de 2012, onde estava novamente representada a totalidade do capital social, pelas suas herdeiras, não sendo também nunca referida a existência de outro sócio.

8. Da mesma forma, também na declaração modelo 1 do Imposto do Selo, entregue em 28 de julho de 2010 pela cabeça de casal F..., é referido que este detinha a totalidade da quota de 250.000,00 €, tal como a detinha antes da celebração do contrato de divisão e cessão de partes sociais.

9. Contudo um novo elemento emergiu da resposta da gerente do sujeito passivo, que enquanto representantes da D... - ..., Lda. declarou que o senhor C... era apenas procurador da sociedade britânica, não detendo dela qualquer parte do capital, e agora, enquanto representante da A... - ..., Lda., vem dizer que afinal ele detinha a totalidade do capital da sociedade britânica, juntando para o efeito a cópia das duas ações que titulavam o capital da E..., ...

10. Por outro lado, na resposta do sujeito passivo ficou bem presente que este pretendeu estabelecer um elo de ligação direta entre os depósitos que C... fez a favor da E..., ..., considerando-os como empréstimos do primeiro a esta sociedade de direito britânico.

11. Daí que se tenha concluído no final da resposta à sua notificação que os herdeiros de C..., não só apresentavam a qualidade de credores da E..., ..., pela sua condição de herdeiros e pela consideração de que os depósitos de C... eram empréstimos deste à E..., ..., como, em virtude da dissolução oficiosa da E..., ... e por serem herdeiros do titular da totalidade do seu capital social, agora identificado como sendo C..., seriam eles os detentores dos créditos originalmente detidos pela E..., ...

III.1.2.4. Ponderação dos elementos e informações disponíveis

- 1. As conclusões retiradas no procedimento inspetivo levado a efeito junto da D... - ..., Lda. tiveram por base os elementos disponíveis até ao seu final, ou seja, e relativamente às operações de 2009 com a E..., até ao registo da compra de partes sociais efetuada pela sociedade britânica e da contabilização do restante valor depositado enquanto prestações suplementares realizados por esta, na sua qualidade de nova sócia.*
- 2. E foi com base nesses elementos que se concluiu que o depósito da E... foi realizado sem que se conseguisse conhecer quaisquer obrigações subjacentes a esse recebimento, desconsiderando os argumentos explanados pelo sujeito passivo, uma vez que nas declarações apresentadas pela E..., ela não só não revelava qualquer atividade, como se encontrava já dissolvida, oficiosamente, pelo que não se conseguiu conhecer qualquer relação comercial e societária efetiva entre estas duas sociedades para além dos elementos fornecidos pelo próprio sujeito passivo inspecionado.*
- 3. Os motivos subjacentes ao presente procedimento inspetivo estavam também relacionados com o conhecimento de que operação similar se havia registado no sujeito passivo A... - ..., Lda., sempre gerido pelos mesmos representantes e gerentes da D... - ..., Lda.*
- 4. Confirmou-se pelos elementos recolhidos no presente procedimento que efetivamente existiu um conjunto de operações similares, que tiveram por base documentos de idêntica natureza aos que tinham sido utilizados para suporte das operações da D... - ..., Lda.*
- 5. No entanto, novos elementos surgiram, e que já foram sendo descritos ao longo do presente relatório, que conduzem a que seja efetuada uma análise ponderada, em função destes novos desenvolvimentos.*
- 6. Face à fundamentação de que não foram identificadas obrigações diretamente relacionáveis com os depósitos da E... no procedimento levado a efeito junto da D... - ..., Lda., a gerente do sujeito passivo continuou a desenvolver o registo, contabilístico e comercial, das operações com a E..., nos termos que já se identificaram e que levaram a que atualmente a E... não*

detenha, nem as partes de capital que havia adquirido a C..., nem qualquer crédito relativo às prestações suplementares que teria efetuado.

7. Agora, as participações sociais e os direitos sobre as prestações suplementares pertencem a empresas de herdeiros de C..., sendo credores dos montantes que eram devidos à E... esses mesmos herdeiros.

8. Esta requalificação foi efetuada com o pressuposto de que foram efetuados depósitos por C... a favor da E..., a título de empréstimos, e que esta sociedade propôs compensar com os créditos que detinha sobre outras empresas dos herdeiros de C....

9. Na resposta à notificação efetuada é dado um volte face relativamente à resposta apresentada pela mesma representante no procedimento inspetivo realizado junto da D... - ..., Lda., que se então dizia que C... era apenas procurador da E..., sem que dela detivesse qualquer parte social, e que agora diz que afinal C..., não só agia na qualidade de procurador como a detinha a 100%.

10. Antes de mais, não se conseguiu retirar dos elementos apresentados pelo sujeito passivo em que medida C... era o detentor efetivo da E..., uma vez que essas ações referiam que eram propriedade de duas sociedades situadas nas Ilhas Virgens, a N... e a O..., tal como se havia obtido através da cooperação administrativa com a administração tributária do Reino Unido.

11. Como bem refere o artigo 74.º n.º 1 da Lei Geral Tributária, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

12. Demonstrando a administração tributária que os detentores da E... eram duas sociedades sedeadas nas Ilhas Virgens, apresentando o sujeito passivo cópia de dois documentos que representariam as ações da E... onde constam como suas proprietárias essas mesmas sociedades N... e a O..., não se consegue concluir em que sentido é agora dito que era C... o detentor da totalidade do capital da E....

13. Com este elemento, de que C... era o detentor da totalidade da E..., a representante do sujeito passivo concluiu que existindo um empréstimo deste

àquela sociedade, em face da dissolução da sociedade, os créditos passam a ser detidos pelos seus herdeiros.

14. Ainda que já se tenha demonstrado que aquela tese não colhe proveito, pois falha na prova de que era efetivamente C... quem detinha o capital da E..., importa ainda ressaltar dois factos extremamente relevantes, que são arguidos pelo sujeito passivo, mas que carecem de fundamento.

15. Em primeiro lugar, a empresa britânica apresentou as suas demonstrações financeiras em 2009, sem qualquer evidência de operações, indicando estar inativa, deixando de cumprir as suas obrigações e acabando dissolvida oficiosamente, pelo que mesmo admitindo que fosse C... o detentor daquela sociedade britânica, ainda menos se compreenderia como é que a sua dissolução oficiosa, pode por si só conferir um direito a esse hipotético sócio, e depois aos seus herdeiros.

16. Inexistindo demonstrações financeiras, e não sendo apresentada prova concreta de que dessa dissolução oficiosa resultou uma partilha, nem de quem foram os sócios que beneficiaram dessa partilha, não se pode considerar provado que os herdeiros teriam direito a considerar como seu um crédito que a existir, como pretendia demonstrar o sujeito passivo, na realidade era da sociedade britânica.

17. Veja-se que foram identificadas no procedimento inspetivo operações muito relevantes por parte da E..., a que corresponderam iguais entradas de dinheiro nas sociedades portuguesas depositadas por essa sociedade britânica, identificadas e registadas como sendo aquisições de partes de capital a C..., das sociedades A... - ..., Lda., uma quota de valor nominal e preço de 35.750,00 €, D... - ..., Lda., uma quota de valor nominal e preço de 112.229,53 € e T... - ..., Lda., uma quota de valor nominal e preço de 1.000,00 €, e a entrega de prestações suplementares a cada uma dessas sociedades, e respetivamente, 400.000,00 €, 1500.000,00 € e 80.000,00 €.

18. Só com estas operações o valor dos depósitos efetuados pela sociedade britânica a favor de entidades portuguesas relacionadas com C..., é superior a dois milhões de euros, quando a mesma entidade nas suas demonstrações

financeiras de 2009 declarou não ter qualquer atividade, estando inativa, não evidenciando quaisquer direitos ou partes sociais, nomeadamente, por estar diretamente relacionado com o presente procedimento inspetivo, a quota de 35.750,00 € da A... - ..., Lda. e as prestações suplementares que lá teria feito de 400.000,00 €, ou os empréstimos que o sujeito passivo vem dizer que C... terá efetuado a essa E....

19. De facto, segundo as suas próprias demonstrações financeiras não existia qualquer crédito a reclamar, fosse de quem fosse, nem tinha ocorrido qualquer aquisição de partes sociais, pelo que aceitar o arguido pelo sujeito passivo inspecionado, de que o crédito por si contabilizado em 2009 perante a E..., derivado do depósito de 435.750,00 € que esta lhe entregou, corresponderia a uma venda de partes sociais e da realização de prestações suplementares, sem que nada fosse registado nessa sociedade já então inativa, implicaria conceder em todas as situações em que uma entidade efetua um depósito a favor de um sujeito passivo em Portugal, mesmo que não exista qualquer evidência da efetividade dessas operações, permitindo depois ao beneficiário, mediante mandatos conferidos por essa sociedade, enquadrar, organizar, dispor, e efetuar esses depósitos da forma que melhor lhe aprouvesse, sem que nada fosse evidenciado no seu país de registo.

20. É de difícil compreensão o facto de uma sociedade britânica que faz um investimento superior a dois milhões de euros, não evidencie esses direitos nas suas demonstrações financeiras e se deixe cair numa situação de dissolução oficiosa, a menos que, como se demonstra, o depósito que a E... fosse uma mera entrega de dinheiro, sem qualquer direito de reembolso assegurado e em que essa sociedade se encontra totalmente desinteressada em saber quais os direitos e obrigações que contraia.

21. Note-se que nem sequer é possível concluir se estas foram as únicas operações realizadas pela E..., em Portugal, ou em qualquer outro território, não sendo de forma alguma possível aferir se houveram mais operações similares, e a existirem, que montantes e a que interessados respeitam.

22. *Releva neste ponto a alteração da gerente do sujeito passivo que, se no procedimento anterior considerava C... apenas procurador da E... e alheio ao seu capital social, e que por isso era indiferente à regularização da situação tributária da sociedade britânica, no Reino Unido, agora vem dizer que afinal C... detinha a totalidade do capital social da E..., sem o conseguir provar e sem acautelar que isso faria pender sobre este a responsabilidade pelas próprias demonstrações financeiras da E..., ... que em 2009 sonogou no Reino Unido a existência destas operações.*

23. *Em qualquer dos casos, é de todo evidente que a E... nem nunca deteve partes de capital do sujeito passivo inspecionado, nem nunca realizou, nem podia realizar, prestações suplementares, antes entregando o valor de 435.750,00 €, sem expectativa de qualquer contrapartida.*

24. *Depois, em segundo lugar, a consideração da existência de um empréstimo de C... a favor da sociedade E..., tendo por base unicamente o documento de transferência, sem qualquer outro suporte documental, esbarra de novo no facto de que a E... não tinha evidenciado qualquer atividade no ano de 2009 e que depois disso nada se conhece desta sociedade, até que em 2011 é dissolvida oficiosamente.*

25. *Mesmo concedendo que existe uma transferência de C... a favor da sociedade E..., nada se sabe da vida desta sociedade, pelo que não se conhece nem a amplitude da sua atividade, nem o verdadeiro motivo da sua existência, pelo que também não se pode conhecer se esse depósito foi efetivamente um empréstimo, ou um investimento, ou um pagamento, ou o que quer que seja.*

26. *E assim, falhando na prova daquilo que arguiu o sujeito passivo, e em face dos elementos que demonstram que a E... declarou nas suas demonstrações financeiras estar inativa em 2009, não se conhecendo quaisquer outras desde então até à sua dissolução por iniciativa dos órgãos administrativos do Reino Unido, não se pode relevar a confissão de dívida no contrato de cessão de créditos contabilizado no sujeito passivo inspecionado, uma vez que esta assenta única e exclusivamente na declaração da representante de todas as*

sociedades intervenientes nesse contrato, a gerente do sujeito passivo inspecionado F....

27. Alias, a própria forma como foi conduzida, no final do ano de 2012, o resto da operação que levou à anulação do crédito contabilizado em 2009, ou seja, a posterior venda das partes sociais pela E... e da cessão das prestações suplementares que tinha efetuado, por contrapartida do empréstimo realizado por C..., colide com a tese dada na resposta à notificação efetuada de que os herdeiros ganharam esse direito com a dissolução da sociedade, antes pelo contrário, uma vez que é no final de 2012 que a sociedade, já dissolvida desde 2011, hipoteticamente teria celebrado não só os contratos de cessão de créditos, mas também as operações que a antecederam, ou seja a alienação das partes sociais que detinha e a cedência das prestações suplementares.

28. É que mesmo que se pudesse admitir, mas sem conceder, que os herdeiros de C... fossem os beneficiários na partilha que resultaria da liquidação da sociedade, caso ocorresse a partilha do património em virtude de uma hipotética liquidação da E..., a verdade é que esta, de acordo com os elementos que ela própria evidenciou às autoridades britânicas, nada tinha para partilhar.

29. Todas as operações invocadas pelo sujeito passivo inspecionado como sendo derivadas de relações societárias com a E..., nunca constaram de qualquer declaração da E..., nem foram conhecidas pela administração tributária do Reino Unido.

30. Assim, sendo, esmiuçados os elementos obtidos, não só não se conseguiu ver que o depósito efetuado pela E..., em 2009, a favor do sujeito passivo inspecionado tivesse efetivamente uma obrigação associada a esse depósito, pois mais uma vez se demonstrou que nunca a E... foi -verdadeiramente sócia da A... – ..., Lda., nem tinha expectativa de ser ressarcida do depósito efetuado por conta das prestações suplementares, que por não ser efetivamente sócia, nunca poderia realizar, e como tal pedir o seu reembolso, como também, através de um conjunto de operações praticadas pela gerente do sujeito passivo aqui inspecionado, enquanto representante da E..., realizadas mesmo com esta

dissolvida e sem que fosse evidente existirem tais direitos e obrigações, os créditos inicialmente contabilizados a favor da E... estão agora contabilizados a favor das herdeiras de C....

31. Tanto que, e como já se descreveu, o processo de dissolução da E... resultou da sua própria inação e indiferença, e que nas únicas demonstrações financeiras que entregou, precisamente do ano de 2009, disse que nenhuma atividade tinha exercido, e que não detinha nenhuns ativos ou passivos.

32. É do próprio relatório de gestão da E..., que resulta que durante o período de tributação onde foram realizadas estas operações financeiras, esta não teve qualquer atividade, nem recebeu qualquer rendimento, tal como não incorreu em qualquer despesa, pelo que não teve lucro, nem prejuízo, sendo este relatório de gestão peça integrante das contas emitidas e da responsabilidade da própria E..., emitidas pela Q... (UK) Limited, empresa relacionada com a Q... Portugal, local onde C... lavra o documento particular que titula o contrato de divisão e cessão de quota, e que serve de impulso ao registo das operações, enquanto uma aquisição de partes sociais do sujeito passivo inspecionado, por parte da E...,

33. Desta forma, e relativamente ao ano de 2009, apenas se pode concluir que o crédito existente na contabilidade do sujeito passivo inspecionado para com a E..., correspondente à transferência que esta fez a favor do sujeito passivo de 435.750,00 €, não traduz de facto em qualquer obrigação do sujeito passivo para com esta sociedade britânica, pois nada se conseguiu obter no sentido que a este depósito tinha uma obrigação associada, pois não só quem lhe pagou não revelou nem esse pagamento, nem qualquer atividade, como também nada se obteve quanto a qualquer relação comercial e societária efetiva entre estas duas sociedades.

34. E como já se viu, nenhuma das operações entretanto realizadas durante o ano de 2012, que permitiram alterar o beneficiário desse crédito para os herdeiros de C..., por si só ou em conjunto, aporta prova efetiva de que em 2009 a E... detinha de forma indubitável os direitos que lhe estariam atribuídos pelo sujeito passivo inspecionado e que destes pretendia usufruir.

35. *Vem do artigo 36.º n.º 4 da LGT, que a qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária, o que significa que o simples facto do sujeito passivo inspecionado ter registado uma obrigação perante outrem, para que esta possa ser de imediato relevada fiscalmente, é exigível que essa obrigação registada corresponda a uma obrigação efetiva, o que, face aos factos enunciados e demonstrados, não corresponde à realidade.*

36. *Assim, obtendo-se que no final do exercício de 2009 o sujeito passivo beneficia de uma entrada de capital de 435.750,00 €, que não corresponde à constituição de qualquer tipo de obrigação efetiva perante a entidade que coloca esse dinheiro no sujeito passivo, a E..., e servindo essa entrada de capital para diminuir os passivos do sujeito passivo, em face da amortização do empréstimo bancário que proporcionou, apenas se pode concluir que o crédito contabilizado pelo sujeito passivo sobre a E..., ... corresponde a uma variação patrimonial positiva, que afeta a capacidade contributiva do sujeito passivo, pois esta entrada de capital permite-lhe diminuir os seus passivos, sem qualquer contrapartida firme e indiscutível.*

37. *Ora, visto que este depósito de 435.750,00 € melhora a situação líquida do sujeito passivo inspecionado nesse mesmo valor de 435.750,00 €, este depósito configura uma variação patrimonial positiva desse montante, sendo esta definitiva desde essa entrega, no ano de 2009, pois demonstrou-se que nenhuma obrigação efetiva estava diretamente associada a esse depósito.*

III.2. CORREÇÃO NECESSÁRIA

1. *Importa então saber o tratamento a dar a um recebimento por parte da A... - ..., Lda. sem que lhe esteja subjacente qualquer obrigação em contrapartida.*

2. *Como vem do artigo 17.º n.º 1 do CIRC o lucro tributável das pessoas coletivas é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.*

3. O conceito de lucro adotado no artigo 3.º n.º 2 do CIRC segue o princípio do rendimento acréscimo, abrangendo todo e qualquer incremento patrimonial, sendo assim dado pela diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas nesse Código, pelo que as variações patrimoniais assumem particular importância em sede de IRC.

4. Uma variação patrimonial corresponde a uma alteração da composição e ou do valor do património da empresa, pelo que cabe analisar se um depósito efetuado nas contas do sujeito passivo inspecionado, sem que a este coubesse qualquer obrigação, é definível como variação patrimonial positiva.

5. E como facilmente se infere, melhorando a situação líquida do sujeito passivo inspecionado em 435.750,00 € este depósito configura uma variação patrimonial positiva desse montante, sendo esta definitiva desde essa entrega, no ano de 2009, pois demonstrou-se que desde logo que nenhuma obrigação efetiva estava associada a esse depósito.

6. Importa ver o artigo 21.º n.º 1 do CIRC, que determina que concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, com as exceções lá previstas, pelo que, sendo certo que não estamos na presença de entradas de capital ou outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente, nem de qualquer outra variação patrimonial positiva excecionada nesse artigo, temos que este depósito deve ser considerado uma variação patrimonial positiva que concorre para a formação do lucro tributável, pelo que o montante de 435.750,00 € deve ser acrescido ao lucro tributável no campo 203 do quadro 07 da modelo 22 do IRC do ano de 2009, como se resume:

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGO(S) INFRINGIDO(S)	ARTIGO(S) PUNITIVO(S)	MONTANTE
III.2	Variação patrimonial positiva não evidenciada na declaração modelo 22 do IRC	21.º do CIRC	119.º do RGIT	435.750,00 €

III.3. CORREÇÃO NECESSÁRIA À DECLARAÇÃO MODELO 22 DO IRC DE 2009

Apresenta-se então agora o quadro 07 da declaração modelo 22 do ano de 2009, com a inclusão da correção acima identificada:

Quadro 7 - Apuramento do Lucro Tributável		Valores declarados	Correção proposta	Valores corrigidos
Resultado líquido do exercício	201	-6.704,46	0,00	-6.704,46
Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido	202	0,00	435.750,00	435.750,00
Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido	203	0,00	0,00	0,00
Soma (201 + 202 + 203)	204	-6.704,46	435.750,00	429.045,54
A Acrescer				
IRC e outros impostos incidentes directos ou indirectamente sobre lucros	211	646,32	0,00	646,32
Multas, coimas, juros compensatórios, e demais encargos pela prática de infracções	212	155,50	0,00	155,50
Correcções relativas a exercícios anteriores	224	8.100,15	0,00	8.100,15
Soma	226	8.901,97	0,00	8.901,97

- Q) Na sequência da correção efectuada, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IRC n.º 2013 ..., relativa ao exercício de 2009, datada de 04-07-2013, em que foi determinado o valor a pagar de € 126.288,79 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- R) Em 11-09-2015, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou se a E... tinha ou não actividade no ano de 2009.

Não se provou que C..., sócio da Requerente, tivesse cedido à Requerente a quantia relativa à parte da sua quota que cedeu à E....

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se no Relatório da Inspeção Tributária e nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, não havendo controvérsia sobre eles.

3. Matéria de direito

A invocada violação das regras do ónus da prova está conexas com a existência ou não de erro sobre os pressupostos de facto, pelo que justifica a apreciação conjunta de todas as questões colocadas pela Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correcção à matéria tributável da Requerente relativa ao exercício de 2009, no valor de € 435.700,00, por entender que ocorreu uma variação patrimonial positiva, decorrente de ter sido transferida para a Requerente essa quantia pela E..., sem assunção de qualquer contrapartida pela Requerente.

Apurou-se que foi efectuada uma transferência desse montante para uma conta bancária da Requerente no ..., que foi registada na contabilidade da Requerente a débito na conta 1203 em contrapartida a crédito na conta 26491 - Subscritores de Capital, não existindo qualquer referência adicional a esta operação em qualquer dos elementos que compõem o dossier fiscal do ano de 2009 da Requerente.

Segundo a Requerente, a quantia referida corresponde ao pagamento da cessão de uma quota no capital da Requerente efectuada por C... no valor de € 35.750,00, e em prestações suplementares que a E... realizou na sua qualidade de sócia, derivada da aquisição dessa quota, no valor de € 400.000,00.

Pelos documentos n.ºs 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, constata-se que, em 17-02-2009, a E... adquiriu a C..., por cessão, uma quota do capital da Requerente, com o valor de € 35.750,00 e, já na qualidade de sócia, assumiu a obrigação de efectuar prestações suplementares no montante de € 400.000,00.

Afirma a Requerente que a quantia de € 35.750,00, correspondente à aquisição da quota a C..., foi transferida pela E... para a Requerente, por aquele C... a ter cedido à Requerente *«para, por compensação, cumprir parte da sua obrigação, também por ele e*

em seu nome próprio assumida, de reforço das prestações suplementares à Autora». No entanto, não foi apresentada qualquer prova de que esta afirmação corresponda à realidade.

De harmonia com o disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque».

Mas, no processo judicial tributário, cujas regras são aplicáveis subsidiariamente ao processo arbitral, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, vigora uma norma complementar, que consta do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, que estabelece que *«sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado».*

O uso da palavra *«sempre»* nesta norma sugere a conclusão de que se trata de uma regra autónoma, aplicável generalizadamente no processo judicial tributário de impugnação de actos, e, por isso, se aplica independentemente das regras do ónus da prova no procedimento tributário.

No entanto, a ponderação de interesses, baseada em regras da normalidade, que justifica a repartição do ónus da prova no procedimento tributário, é a mesma que se deve fazer no processo judicial, pelo que o critério de repartição deverá ser o mesmo, como impõe a coerência valorativa e axiológica imposta pelo princípio a unidade do sistema jurídico, que é o elemento primordial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do Código Civil). Com efeito, não se compreenderia que, com base num determinado critério sobre o ónus da prova, se levasse a administração tributária a praticar um acto de liquidação valorando contra o contribuinte uma situação de dúvida sobre factos por ele invocados (o que, à face do critério do art. 74.º, n.º 1, da LGT seria legal), para, depois, no processo judicial em que é impugnado esse acto se inverter o ónus da prova sobre os mesmos factos, levando o tribunal a decretar a anulação desse acto, por ilegalidade consubstanciada em erro sobre os pressupostos de facto, sem que sobreviesse qualquer alteração da matéria de facto.

Harmonizando as regras sobre o ónus da prova no procedimento tributário com a do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, será de concluir que, nos casos em que se verificar uma destas situações em que no procedimento tributário é atribuído o ónus da prova ao contribuinte, as dúvidas que no processo judicial subsistam sobre a matéria de facto, *não*

podem considerar-se fundadas para efeitos de, nos termos daquele n.º 1, justificarem a anulação do acto impugnado.

Assim, pelo facto de o impugnante no processo de impugnação judicial surgir processualmente numa posição em que vem invocar vícios de um acto tributário, não se lhe deve imputar o ónus de prova de factos que não tinha de provar no procedimento tributário, designadamente o de provar que não se verificam os factos constitutivos dos direitos da administração tributária, factos estes cuja verificação competia provar a esta no procedimento tributário.

Mas, pelas mesmas razões, também será de impor ao contribuinte, no processo judicial, o ónus da prova de factos quando ele lhe é imposto no procedimento tributário, designadamente, quando a imposição é feita numa norma especial, como é o artigo 75.º da LGT, que estabelece, nos seus n.ºs 1 e 2, alínea a), que deixa de se verificar presunção de veracidade dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

Esta eliminação da presunção de veracidade tem o alcance prático de fazer recair sobre o contribuinte que apresenta deficiências contabilísticas o ónus da prova dos factos que deveriam estar reflectidos na sua contabilidade e não estão, mas está ínsita nesta norma a possibilidade de ser efectuada pelo contribuinte prova que não resulta da escrita, designadamente no processo contencioso.

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou que ocorreu uma variação patrimonial positiva, cabendo-lhe demonstrar a materialidade do aumento patrimonial, que, no caso em apreço, existirá na medida em que a Requerente tiver obtido a quantia proveniente da transferência bancária referida, sem correspondente assunção de obrigações com contrapartida.

No que concerne à quantia de € 400.000,00 incluída naquela transferência bancária, a prova produzida, designadamente o documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, permite concluir que se trata da concretização da obrigação de efectuar prestações suplementares assumida pela E.... Como se refere na Acta Avulso que consta do documento n.º 9, esta sociedade foi admitida na assembleia geral como candidata a sócia, dependente da deliberação que viesse a ser tomada quanto ao ponto 1, pelo que é aceitável

que passasse a agir como sócia depois da deliberação de cessão parcial da quota, sendo precisamente essa participação nessa qualidade que explica a sua admissão à reunião. Por isso, nem há uma irregularidade formal quanto a assunção da obrigação de efectuar prestações suplementares.

Por isso, nessa parte, derivando da prestação das prestações suplementares a constituição de uma dívida do mesmo montante da Requerente para com a E... (ou quem lhe venha a suceder na titularidade dos seus direitos), tem de se considerar provado que não ocorreu um aumento patrimonial que consubstancia uma variação patrimonial positiva.

Aliás, a efectivação de prestações suplementares enquadra-se no conceito de «*entradas de capital*», previsto no artigo 21.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, na redacção vigente em 2009, pelo que as variações patrimoniais positivas que daí advenham não concorrem para a formação do lucro tributável. O n.º 3 do artigo 42.º do CIRC, na redacção vigente em 2009, ao fazer referência a «*outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares*» não deixa margem para dúvidas de que, para efeitos de IRC, a efectivação de prestações suplementares constitui «*entrada de capital*».

Assim, na parte da transferência efectuada pela E... que corresponde ao cumprimento da obrigação de efectuar prestações suplementares, não há uma variação patrimonial positiva relevante para a formação do lucro tributável.

Porém, no que concerne à parte restante da transferência efectuada pela E... para Requerente, no montante de € 35.750,00 não se comprova que se trate de entrada de capital, designadamente de prestações suplementares que deveria efectuar o sócio C..., nem que a transferência tenha gerado qualquer obrigação da Requerente para com este ou para com a E....

Por isso, nesta parte, sendo sobre a Requerente que recai o ónus de provar com a transferência obtida não ocorreu uma variação patrimonial positiva, a dúvida sobre este ponto tem de ser valorada processualmente contra a Requerente.

Pelo exposto, a liquidação impugnada, na parte em que considerou como variação patrimonial positiva relevante para a formação do lucro tributável do exercício de 2009 da Requerente a quantia de € 400.000,00 recebida a título de prestações suplementares, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos e facto e de direito,

designadamente os artigos artigo 21.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, 74.º, n.º 1, da LGT e 100.º, n.º 1, do CPPT, que justificam a sua anulação na parte respectiva.

«Os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados» (artigo 35.º, n.º 5, da LGT), pelo que a sua liquidação enferma dos mesmos vícios.

4. Viola o princípio da tributação pelo lucro real, da legalidade e o princípio da justiça nos seus corolários de igualdade, de proporcionalidade e da capacidade contributiva

A tributação das variações patrimoniais positivas não é incompatível com os princípios invocados pela Requerente, pois estas enquadram-se no conceito de rendimento-acréscimo, adoptado pelo CIRC.

À face da prova produzida e das regras processuais sobre o ónus da prova, a realidade a ter em conta é a de que a Requerente obteve um acréscimo patrimonial relevante para a formação do lucro tributável, na parte em que a transferência da quantia referida não corresponde à efectivação de prestações suplementares.

Este acréscimo patrimonial revela capacidade contributiva e a sua tributação é compatível com o princípio da tributação das empresas assente fundamentalmente no lucro real, enunciado no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, que não tem natureza absoluta nem obsta à tributação das variações patrimoniais positivas como componentes do lucro tributável com o sentido lato que deriva do modelo da tributação do rendimento adoptado no CIRC.

A referida variação patrimonial positiva, na parte da transferência que não se destina a efectuar prestações suplementares, que é a que aqui se considera tributável, consubstancia um aumento patrimonial da Requerente que revela manifestamente capacidade contributiva.

Por outro lado, não se vislumbra violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade, pois esta tributação é aplicável generalizadamente e proporcionalmente ao aumento patrimonial verificado.

Assim, não ocorre violação dos princípios invocados pela Requerente.

5. Decisão

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a liquidação de IRC n.º 2013 ... e liquidação de juros compensatórios n.º 2013 ..., nas partes em que têm subjacente o valor de 400.000,00 transferido pela E... a título de prestações suplementares;
- julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte em que é pedida a anulação das referidas liquidações nas partes que têm subjacente a quantia de € 35.750,00 e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido, na parte respectiva.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **126.288,76**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e da Autoridade Tributária e Aduaneira nas percentagens de 8,2% e 91,8%, respectivamente.

Lisboa, 15-07-2016

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(João Sérgio Ribeiro)

(Luís Alberto Ferreira Alves)