

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 342/2017-T**

**Tema: IRC e IRS – Variações Patrimoniais, Adiantamento de Lucros.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I - RELATÓRIO**

#### **A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES**

**Requerente: A..., S.A.**, com sede sita na ... Lote..., ...-... .., ..., portadora do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC: ..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

**Requerida: Autoridade Tributaria E Aduaneira**, doravante designada por Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foi notificada a Autoridade Tributária em 2017-08-01.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, Rita Guerra Alves, tendo a nomeação sido aceite por esta nos termos legalmente previstos.

Em 2017-07-14, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de recusar a designação da árbitra, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2017-08-01, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente foi notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, no dia 2017-09-17 conforme consta da respetiva ata.

## **B – PEDIDO**

1. A ora Requerente, peticiona a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação, que deram origem à liquidação adicional de IRC n.º 2016..., no valor de €14.640,82, com data limite de pagamento de 27.02.2017, e à liquidação de retenções na fonte n.º 2016... no valor de € 33.804,41, com data limite de pagamento de 23.02.2017;
2. Do pagamento dos juros compensatórios.

## **C – CAUSA DE PEDIR**

3. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação, o seguinte:
  - a. *Na sequência do procedimento de inspeção tributaria que teve início com as ordens de serviço 012016... e 012016..., referente aos exercícios de 2013 e 2014, foi a Requerente notificada do Relatório de Inspeção Tributaria no qual constam (com referencia ao exercício de 2014) correções de índole aritmética a matéria coletável*

- da ora Requerente em sede de IRC no montante de 110.530,93€, e correções às retenções na fonte, em sede de IRS, no montante de 30.948,66 €;*
- b. As correções acima descritas, deram origem à liquidação adicional em sede de IRC n.º 2016..., no valor de €14.640,82, com data limite de pagamento em 27.02.2017, e à liquidação de retenções na fonte n.º 2016..., no valor de € 33.804,41, com data limite de pagamento em 23.02.2017;*
- c. No dia 8 de Julho de 2014 foi deliberado, unanimemente, pelos acionistas da sociedade B..., S.A. proceder ao reembolso de parte dos suprimentos que haviam sido realizados pelos C... e D... em 2010 e 2012 respetivamente, no montante global de 200.000,00€, devendo ser entregue a cada um dos referidos acionistas a quantia de 100.000,00€.*
- d. Mais foi deliberada a restituição, aos mesmos acionistas, de parte das prestações acessórias sujeitas ao regime das prestações suplementares, no montante global de 159.097,44€, devendo ser entregue a cada um dos acionistas metade do referido montante, ou seja, 79.548,72€.*
- e. Assim, cada um dos supra mencionados acionistas tinha a receber a quantia global de 179.548,72€, correspondente a 100.000,00€ de suprimentos e 79.548,72€ de prestações acessórias.*
- f. No dia 8 de Julho de 2016 a Requerente transferiu para a conta do acionista C..., o valor de 290.079,65€ e para o acionista D... a quantia de 69.017,78€.*
- g. A este propósito, cumpre desde já esclarecer que, a sociedade Requerente não registou (nem poderia registar) qualquer ganho ou benefício no âmbito desta operação uma vez que, no global, o valor transferido para os dois sócios corresponde exatamente ao valor constante da deliberação acionista.*
- h. Com efeito, nos termos da deliberação acionista datada de 8 de Julho de 2014, a sociedade Requerente tinha que devolver aos dois sócios a quantia global de 359.097,44€, cabendo metade deste valor, ou seja 179.548,72€, a cada um dos socio.*

- i. *Por motivo de acertos de contas entre os referidos acionistas, a sociedade Requerente transferiu a favor de um dos sócios a quantia de 69.017,78€ e a favor do outro o remanescente no valor de 290.079,65€.*
- j. *Donde resulta que, no global, a quantia transferida para os dois sócios é exatamente igual ao valor da deliberação acionista (359.097,44€), motivo pelo qual facilmente se concluiu que a sociedade Requerente não teve qualquer ganho no âmbito desta operação.*
- k. *Logo, outra consequência que resulta evidente que se prende com o facto da Administração Tributária estar a enquadrar o mesmo rendimento de forma totalmente distinta e contraditória na esfera da sociedade Requerente e na esfera dos sócios, donde resulta uma dupla tributação de tais rendimentos, primeiro em sede de IRC e depois em sede de IRS.*
- l. *Com efeito, à luz da tese defendida pela AT no seu relatório de inspeção, a quantia de 110.530,93€ é considerada um benefício na esfera da Requerente e, como tal, sujeito a tributação (parte a título de rendimentos e parte a título de uma variação patrimonial positiva não excluída de tributação, entendimento com o qual não concordamos pelos motivos já expostos) e igualmente considerada um benefício na esfera do acionista C... a título de adiantamento de lucros e, como tal, sujeita a tributação.*
- m. *O que se traduz numa ilegal duplicação da tributação da referida quantia, uma vez que o mesmo valor é considerado um rendimento tributável na esfera da sociedade e também um rendimento tributável na esfera do acionista.*
- n. *Como se sabe, a Autoridade Tributária no exercício das suas competências de fiscalização esta obrigada a atuar no uso de poderes estritamente vinculados e submetida ao princípio da legalidade, cabendo-lhe o ónus da prova da existência de todos os pressupostos que determinaram as correções a matéria colectável da Requerente e que estiveram na base das impugnações objeto do presente pedido de pronuncia arbitral.*

- o. Alega a Requerente que no momento da concretização dos respetivos pagamentos, por indicação do socio D... e na sequência de um acerto de contas entre os dois acionistas foi transferido para a conta bancaria titulada por C... o valor global de 290.079,65€.*
- p. Mais defende que, é bastante frequente a ocorrência deste tipo de situações em que, por motivos de facilidade pratica, a prestação não é satisfeita feita pelo próprio devedor (neste caso o socio D...) mas sim por um terceiro (neste caso a sociedade Requerente), sem que tal tenha o efeito perverso de desqualificar a operação a jusante.*
- q. Alega que, tal possibilidade encontra-se, alias, legalmente prevista no artigo 767.º do Código Civil onde expressamente se prevê a possibilidade da prestação ser efetuada por terceiro e não pelo devedor inicial.*
- r. Termina a Requerente que, no caso sub júdice, a AT tinha o ónus de demonstrar a factualidade que a levou a desconsiderar as operações realizadas e contabilizadas pela Requerente por entender que as mesmas não titulam reais operações de reembolso de suprimentos e prestações acessórias.*

#### **D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

- 1.** A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
  - 3.1.** *A Requerente iniciou a sua atividade em 17/04/2013.*

- 3.2. *A Requerente tem por objeto a prestação de serviços de consultoria de gestão, económica, financeira e de contabilidade; prestação de serviços de consultoria à criação, desenvolvimento, expansão e modernização de empresas; a prestação de serviços administrativos e de recursos humanos, manutenção de sistemas de qualidade, ferramentas de suporte às operações e ao negócio e a compra, exploração, promoção oneração e venda de imóveis.*
- 3.3. *Na sequência de uma operação de fusão por incorporação efetuada em 2013, é a requerente que se encontra no topo do grupo E..., sendo detentora da totalidade do capital social da empresa F..., SGPS, SA, NIPC... .*
- 3.4. *Por sua vez, esta empresa (F... SGPS, SA) é a que detém participação direta nas restantes empresas do grupo.*
- 3.5. *Relativamente ao exercício de 2013, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) verificaram operações de concentração empresarial que geraram diversos movimentos, os quais se encontram refletidos contabilisticamente em contas de capitais próprios e ativos.*
- 3.6. *Antes de referir as operações em causa, julgamos conveniente, por uma questão de enquadramento, salientar alguns dados relativos à empresa que veio a ser incorporada no processo de fusão verificado.*
- 3.7. *A empresa em causa denominava-se também de B..., SA, NIPC..., tendo sido constituída em Março de 2010, encontrando-se atualmente cessada em sede de IVA desde 05/04/2013 – conforme d) do n.º 1 do Art.º 34.º do CIVA – e em sede de IRC, à data 30/12/2013, por motivo de fusão.*
- 3.8. *O capital social da empresa (incorporada) à data da fusão era de 600.000,00€.*
- 3.9. *No decurso do exercício de 2013 foi pois constituída a empresa inicialmente denominada de G..., SA, a qual incorporou a B..., SA.*

- 3.10. *As operações de concentração empresarial acima referidas, consubstanciaram-se em 3 fases distintas, a saber:*
- 3.11. *Fase 1 – Aquisição por parte da sociedade G..., SA das participações dos acionistas acima (exceto a da H..., SGPS, Sociedade Unipessoal, Lda.) na B..., SA.*
- 3.12. *Verifica-se pois que os acionistas desta sociedade (a B..., SA), à exceção do acionista H..., SGPS, S.A., entregaram as ações que nela detinham, para a realização de ações por si subscritas no capital da nova sociedade (G..., SA) – entrada em espécie;*
- 3.13. *As ações foram entregues pelo seu valor nominal, o qual totalizava o montante de 430.000,00€, conforme declaração modelo 4 entregue em 07/05/2013.*
- 3.14. *Verifica-se assim que o capital social subscrito na nova sociedade (50.000,00€) é inferior à valorização das ações da sociedade originária (430.000,00€), motivo pelo qual houve lugar a um prémio de emissão, o qual foi relevado contabilisticamente na conta 54.1. - da então denominada G..., SA;*
- 3.15. *Fase 2 – Fusão da entidade G..., SA, NIPC ... (sociedade incorporante) com a B..., SA, NIPC ...(sociedade incorporada);*
- 3.16. *A fusão efetuada teve na sua base o projeto de fusão datado de 15/11/2013, sendo que o registo da mesma ocorreu em 30/12/2013.*
- 3.17. *Em face da referida operação:*
- 3.18. *A G... ficou titular da globalidade do património da B...;*
- 3.19. *A B... extinguiu-se;*
- 3.20. *A integração do património da sociedade incorporada na sociedade incorporante foi efetuada com efeitos desde a data de constituição da sociedade incorporante,*

- 3.21. 05/04/2013, data a partir da qual as operações realizadas pela sociedade incorporada foram consideradas, para efeitos contabilísticos e fiscais, como efetuadas por conta da sociedade incorporante;
- 3.22. A operação de fusão foi efetuada ao abrigo do regime de neutralidade fiscal prevista no Artº 73º e seguintes do CIRC;
- 3.23. A sociedade incorporante passou a adotar a mesma denominação da sociedade incorporada;
- 3.24. Na sequência da operação efetuada, a B..., SA, NIPC..., procedeu, em 30/12/2013, à entrega de uma declaração de cessação, através da qual a mesma cessou a sua atividade para efeitos de IVA e IR.
- 3.25. c) Fase 3 – Aquisição da participação e das prestações acessórias a um dos acionistas da antiga B..., SA
- 3.26. Desta operação resultou, para a sociedade incorporante, uma variação patrimonial positiva, sujeita a tributação, motivo pelo qual a referida operação se encontra descrita pormenorizadamente no ponto III.2.2. do relatório de inspeção junto ao p.a.
- 3.27. Variações Patrimoniais Positivas – Artº 21º do CIRC, a) Factos verificados.
- 3.28. Em 12/08/2013 foi celebrado um contrato de compra e venda, o qual teve por objeto:
- 3.29. A venda por parte da sociedade H..., SGPS, Unipessoal, Lda., NIPC..., à G..., SA, da sua participação, de cerca de 28,33% na B..., SA, NIPC...;
- 3.30. A venda por parte do sujeito passivo I..., NIF..., dos créditos que este detinha na B..., SA, os quais totalizavam 1.651.667,00€, correspondendo 1.551.667,00€ a prestações suplementares e 100.000,00€ a suprimentos;

- 3.31. A venda por parte de I... à G..., SA, da sua participação de 16,63% no capital social da J...;
- 3.32. De acordo com o ponto 3 do referido contrato, e como contrapartida das transmissões acordadas e obrigações assumidas ao abrigo do contrato celebrado, a G..., SA paga à empresa H..., SGPS, Sociedade Unipessoal, Lda. e a I... a quantia global de 1.200.000,00€, nos seguintes termos:
- 3.33. 170.000,00€ à empresa H... em contrapartida das ações detidas por esta empresa na B...;
- 3.34. 1.029.999,00€ a I... em contrapartida dos créditos (prestações suplementares e suprimentos) por si detidos na B...;
- 3.35. 1€ pago a I... em contrapartida das ações por si detidas na J...;
- 3.36. b) Contabilização efetuada e implicações fiscais
- 3.37. Das operações efetuadas, destaca-se, pelas implicações fiscais a ela associadas, a aquisição de créditos, a qual foi contabilizada pela empresa da seguinte forma:

Conta	Débito	Crédito
53202 - Prestações Suplementares - I...	1.551.667,00	
253202 - Suprimentos - Dr. I...	100.000,00	
7858 - Outros rendimentos e ganhos		100.000,00
599 - Outras variações no capital próprio		521.668,00
12102 - Depósitos à Ordem - K...çõta ...		1.029.999,00

- 3.38. Da contabilização efetuada, conclui-se pois que:
- 3.39. A empresa pagou a I... o montante total de 1.029.999,00€ por créditos por si detidos na sociedade, os quais totalizavam 1.651.667,00€;
- 3.40. Os créditos em causa encontravam-se relevados na contabilidade a crédito nas contas 53202 – Prestações Suplementares – I... (1.551.667,00€) e 253202 – Suprimentos – I... (100.000,00€);

- 3.41. *Consequentemente, as operações efetuadas ao abrigo do contrato acima implicaram o débito destas contas, anulando o valor das mesmas;*
- 3.42. *Em contrapartida, dado o diferencial verificado entre o valor efetivamente pago pela empresa, 1.029.999,00€ e o montante total dos créditos, 1.651,667,00€, foram creditadas, para além da conta 12 - Depósitos à Ordem, as seguintes contas:*
- 3.43. *Conta 7858 – Outros rendimentos e ganhos, a qual consubstancia um ganho para a empresa pelo facto de esta não ter pago ao acionista o crédito por ele devido na sociedade, sob a forma de suprimentos;*
- 3.44. *Conta 599 – Outras variações patrimoniais, a qual consubstancia uma variação patrimonial positiva, no montante de 521.668,00€, pelo facto de a empresa ter pago ao acionista o montante de 1.029.999,00€ por créditos por ele detidos, sob a forma de prestações suplementares (como tal contabilizadas numa conta da classe 5 – Capitais), no montante total de 1.551.667,00€;*
- 3.45. *Em face do referido, fica claramente evidenciado que ambas as operações consubstanciaram um ganho efectivo para a empresa;*
- 3.46. *Não obstante, apenas a operação relativa aos suprimentos influenciou de forma positiva o resultado fiscal apurado no exercício, dada a sua contabilização na conta 7858 – Outros rendimentos e ganhos;*
- 3.47. *De facto, o diferencial de 521.668,00€ verificado entre o montante pago ao acionista e o crédito por si devido na sociedade, sob a forma de prestações suplementares, ainda que contabilizado corretamente como variação patrimonial positiva, não foi considerado para efeitos de apuramento do resultado fiscal do exercício, como seria devido;*

- 3.48. *Efetivamente, de acordo com o disposto no Artº 21º do CIRC, concorrem para a formação do lucro tributável, as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do exercício, uma vez que o conceito de lucro fiscal é definido no nº 2 do Artº 3º do CIRC, como sendo a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no CIRC.*
- 3.49. *Da situação em análise resultou pois um efetivo incremento do património da empresa, no montante de 521.668,00€, não sendo aplicável à mesma qualquer das exceções à tributação previstas nas alíneas a) a c) do Artº 21º do CIRC.*
- 3.50. *No caso concreto da a) do nº 1 do Artº 21º do CIRC, esta norma exclui de tributação, as entradas de capital.*
- 3.51. *Porém, no caso em análise, a operação em causa não consubstancia uma entrada de capital na empresa, mas antes uma saída, em dinheiro, para um dos titulares.*
- 3.52. *Tal saída de dinheiro consubstancia uma variação patrimonial negativa, que não contribui para a formação do lucro tributável do exercício – c) do Artº 24º do CIRC – da mesma forma que não contribuiu a entrada de capital pelo referido sócio, a qual ocorreu ainda na esfera da sociedade incorporada – exclusão de tributação nos termos da a) do nº 1 do Artº 21º do CIRC.*
- 3.53. *Sucedem porém que o montante restituído ao acionista pelas prestações acessórias por si detidas na empresa, foi inferior ao montante destas, sendo que, tal operação, tratando-se de uma restituição a um acionista que sai da empresa, consubstancia um efetivo e definitivo incremento patrimonial para a empresa, como tal sujeito a IRC.*
- 3.54. *Assim sendo, ao resultado fiscal declarado no exercício de 2013 acresce o montante de 521.668,00€ - campo 203 do Quadro 07 da declaração modelo 22.*
- 3.55. *Movimentos verificados na conta 2681- Outras operações – Ativos correntes, a)*  
*Factos verificados*

3.56. *Da análise efetuada aos movimentos da conta 2681 – Outras operações – Ativos correntes, os SIT verificaram que:*

3.57. *Em Julho / 2014 foi contabilizado a débito o montante de 290.079,65€ - documento contabilístico nº ... – o qual consubstancia uma transferência bancária, efetuada em 08/07/2014 da conta bancária da empresa nº..., no K..., para uma conta bancária pessoal do administrador da empresa, C...– fls. 1 a 3 do Anexo 3;*

3.58. *No mesmo mês foi também contabilizado a débito o montante de 69.017,78€ - documento contabilístico nº ... - o qual consubstancia uma transferência bancária, efetuada na mesma data e através da mesma conta da empresa, no K..., para uma conta bancária pessoal do administrador da empresa, D...– fls. 1 a 3 do Anexo 4;*

3.59. *Os lançamentos efetuados encontram-se relevados contabilisticamente da seguinte forma:*

Rubrica	Débito	Crédito
2681 - Outras operações - Activo corrente	290.079,65	
2681 - Outras operações - Activo corrente	69.017,78	
1211 - Depósitos à Ordem - Bancos residentes		290.079,65
1211 - Depósitos à Ordem - Bancos residentes		69.017,78
<b>Total</b>	<b>359.097,43</b>	<b>359.097,43</b>

3.60. *A mesma conta (2681) encontra-se creditada por aqueles montantes, 290.079,65€ + 69.017,78€, tendo tais lançamentos por suporte o documento da contabilidade nº..., o qual corresponde a uma deliberação unânime por escrito dos acionistas da sociedade B..., SA, com data de 08/07/2016.*

3.61. *No referido documento foi deliberado:*

3.62. *O reembolso do montante global de 200.000,00€ relativos a suprimentos realizados pelos acionistas C... e D..., devendo ser entregues 100.000,00€ a cada um;*

- 3.63. *A restituição de prestações acessórias sujeita ao regime das prestações suplementares, realizadas pelos mesmos acionistas, no montante global de 159.097,44€, montante a ser dividido por ambos, sendo pois entregue a cada acionista o montante de 79.548,72€;*
- 3.64. *Os referidos lançamentos tiveram por contrapartida, a débito, as contas 25322 – Outros participantes – Suprimentos e 531. – Prestações suplementares, conforme discriminação no quadro seguinte:*
- 3.65. *De referir que a conta 25322 – Outros participantes – Suprimentos apresentava um saldo credor de 200.000,00€ (100.000,00€ de C... + 100.000,00€ de D...), o qual havia transitado de 2013, tendo, na sequência da referida operação passado a apresentar saldo nulo.*
- 3.66. *As contas 53101 – Prestações Suplementares – Dr. C... e 53104 – Prestações suplementares – Dr. D... transitaram de 2013 com um saldo credor de 1.551.667,00€ em cada uma delas – fl. 2 do Anexo 6;*
- 3.67. *Em face dos referidos movimentos, a conta 2681 apresenta saldo nulo em 31/12/2014 – fl. 3 do Anexo 6;*
- 3.68. *Com o lançamento a débito do montante de 79.548,72€, acima referido, bem como um outro débito no montante de 25.000,00€, as referidas contas apresentam um saldo de 1.447.118,28€, em 31/12/2014;*
- 3.69. *C...- A empresa transferiu para este administrador, em 08/07/2016, o montante de 290.079,65€.*
- 3.70. *- Por deliberação unânime, conforme documento acima, o referido acionista recebeu 100.000,00€ de suprimentos e 79.548,72 de Prestações Acessórias;*

- 3.71. - *Verifica-se assim que o acionista em causa recebeu o montante de 290.079,65€, tendo sido lançado a débito na sua conta, um montante substancialmente inferior, ou seja, 179.548,72€ (100.000,00€ de suprimentos + 79.548,72€ de Prestações Acessórias).*
- 3.72. *A conta 2681 relativamente a este acionista, caso os lançamentos contabilísticos tivessem discriminado as operações relativas ao mesmo, relevaria, de facto, um débito de 110.530,93€ (290.079,65€ - 179.548,72€).*
- 3.73. *Tal montante corresponde efetivamente a um benefício auferido por aquele administrador.*
- 3.74. *Os factos acima referidos têm enquadramento no Artº 5º do CIRS, segundo o qual constituem rendimentos de capitais (categoria E do IRS) os frutos e demais vantagens económicas.*
- 3.75. *A alínea h) do nº 2 do mesmo artigo esclarece que os frutos e vantagens económicas compreendem, entre muitos outros rendimentos, os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respetivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros.*
- 3.76. *De acordo com a c) do nº 1 do Artº 71º do CIRS, tais rendimentos são tributados a título definitivo, à taxa (liberatória) de 28%.*
- 3.77. *Os nºs 1 a 3 do Artº 98º do CIRS esclarecem que as importâncias retidas devem ser entregues ao Estado pela entidade devedora dos mesmos, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.*
- 3.78. *Em face dos factos acima referidos, conclui-se pois que o montante de 110.530,93€ saído da esfera empresarial para a esfera pessoal do acionista, consubstancia, no caso concreto, adiantamento por conta de lucros.*
- 3.79. *Consequentemente, a empresa deveria ter retido na fonte, a título definitivo, o montante de 30.948,66€, correspondente a 110.530,93€ \* 28%.*

- 3.80. *Consequentemente, a empresa deveria ter retido na fonte, a título definitivo, o montante de 30.948,66€, correspondente a 110.530,93€ \* 28%.*
- 3.81. *D...- Na mesma data, 08/07/2016, a empresa transferiu para este administrador o montante de 69.017,78€.*
- 3.82. *Por deliberação unânime, conforme documento acima, o referido acionista recebeu 100.000,00€ de suprimentos e 79.548,72 de Prestações Acessórias;*
- 3.83. *Verifica-se assim que o diferencial verificado entre o valor pago ao acionista e os lançamentos efetuados nas suas contas de suprimentos e prestações suplementares surge contabilizado a crédito na conta 2681.*
- 3.84. *Não obstante, tal situação configura de facto um ganho e uma variação patrimonial positiva para a empresa, no montante total de 110.530,93€*
- 3.85. *Um ganho no montante de 30.982,22€, correspondendo o mesmo ao diferencial verificado entre o montante debitado na conta de suprimentos (100.000,00€) e o montante pago ao acionista (69.017,78€).*
- 3.86. *Uma variação patrimonial positiva, sujeita a tributação nos termos previstos no Artº 21º do CIRC, no montante correspondente ao débito verificado na conta 53104 – Prestações Suplementares – Dr. D..., ou seja, 79.548,72€*
- 3.87. *Com efeito, da contabilização em causa resulta claramente que o valor pago pela empresa ao acionista, 69.017,78€, é inferior ao montante dos suprimentos (100.000,00€) e prestações acessórias (79.548,72€), conforme deliberação da empresa.*
- 3.88. *O diferencial entre o valor que lhe foi disponibilizado, 69.017,78€ e o montante de suprimentos e prestações acessórias que lhe foi pago (179.548,72€) totaliza 110.530,93€.*

- 3.89. *Tal montante representa para a empresa um ganho efetivo, consubstanciado no facto de a mesma ter pago a um acionista um montante claramente inferior ao que lhe foi debitado na sua conta de Suprimentos (conta 25322) e uma variação patrimonial positiva, no caso das prestações acessórias (conta 53104).*
- 3.90. *Tal diferencial corresponde de facto a um benefício para a empresa,*
- 3.91. *Conclui-se pois que, no caso concreto, o diferencial entre o montante recebido pelo acionista D... e os lançamentos na sua conta de suprimentos e prestações acessórias, o qual totaliza 110.530,93€, contabilizado a crédito na conta 2681 – Outras operações – Ativo corrente constitui um benefício efetivo para a empresa, encontrando-se como tal sujeito a tributação.*
- 3.92. *Assim, ao resultado fiscal declarado no exercício de 2014 acresce o montante de 110.530,93€.*
- 3.93. *Conclui a Requerida que, a empresa, enquanto entidade pagadora dos suprimentos e prestações suplementares, beneficiou ao pagar a um acionista um valor menor do que o deliberado unanimemente e de resto, relevado contabilisticamente nas contas do referido sócio;*
- 3.94. *Verifica-se um efetivo benefício para o acionista que recebeu um valor superior ao deliberado unanimemente, o qual consubstancia lucros ou adiantamento por conta de lucros;*
- 3.95. *Ora não estamos perante uma duplicação porquanto os 110.530,93€ acrescidos ao lucro tributável do contribuinte, a título de variação patrimonial positiva por ele não englobada, nada tem a ver com os 110.530,39€ base do imposto não retido e ora apurado, no montante de 30.948,66€ (110.530,93 € \* 28%).*
- 3.96. *Com efeito, ainda que subjacentes à mesma operação (reembolso a 2 sócios de suprimentos e prestações suplementares), certo é que 2 factos patrimoniais se verificaram na contabilidade da requerente, um relativo a cada sócio:*

- 3.97. *Ao sócio D... foi pago um valor inferior ao que ele tinha direito, no montante de 110.593.30 €, o qual forçosamente se consubstanciou num enriquecimento para a empresa, sujeito a tributação em IRC nos termos do art. 13.º, 17.º, e 21.º todos do CIRC;*
- 3.98. *- Ao sócio C... foi pago um valor superior ao que ele tinha direito, também no montante de 110.539,30€, o qual não é ilegível como gasto fiscalmente dedutível em sede de IRC, mas é sujeito a tributação em IRS, nos termos do artigo 5.º e 6.º do CIRS, a qual opera, nos termos do art. 71.º do CIRS por retenção na fonte a título definitivo, a efetuar pela entidade pagadora dos rendimentos.*
- 3.99. *Termina a Requerida defendendo que decaem os argumentos invocados pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral, aqui expressa e integralmente impugnados, bem como os documentos juntos, por não corresponderem à verdade ou deles não se poder extrair os efeitos jurídicos almejados pela Requerente.*

## **E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

2. Para a análise das questões submetidas a apreciação, cumpre descrever a matéria factual relevante, baseada na prova documental carreada pelas partes para os autos e a inexistência de impugnação do processo administrativo tributário.
3. Assim, em matéria de facto relevante, dá o presente Tribunal por assente, os seguintes factos:
4. A Requerente é uma sociedade anonima que tem por objeto a prestação de serviços de consultoria de gestão, económica, financeira e de contabilidade; prestação de serviços de consultoria à criação, desenvolvimento, expansão e modernização de empresas; a prestação de serviços administrativos e de recursos humanos, manutenção de sistemas de qualidade, ferramentas de suporte às operações e ao negócio e a compra, exploração, promoção oneração e venda de imóveis.

5. A Requerente, A..., SA, detém a totalidade do capital da sociedade F... SGPS, SA, e esta detém participações diretas nas restantes empresas do grupo E... .
6. No dia 8 de Julho de 2014 foi deliberado, unanimemente, pelos acionistas da sociedade B..., S.A. proceder ao reembolso de parte dos suprimentos que haviam sido realizados pelos C... e D... em 2010 e 2012 respetivamente, no montante global de 200.000,00€, devendo ser entregue a cada um dos referidos acionistas a quantia de 100.000,00€.
7. Mais foi deliberada a restituição, aos mesmos acionistas, de parte das prestações acessórias sujeitas ao regime das prestações suplementares, no montante global de 159.097,44€, devendo ser entregue a cada um dos acionistas metade do referido montante, ou seja, 79.548,72€.
8. Assim, cada um dos supra mencionados acionistas tinha a receber a quantia global de 179.548,72€, correspondente a 100.000,00€ de suprimentos e 79.548,72€ de prestações acessórias.
9. No dia 8 de Julho de 2016 a Requerente transferiu para a conta do acionista C..., o valor de 290.079,65€ e para o acionista D... a quantia de 69.017,78€.
10. Com efeito, nos termos da deliberação acionista datada de 8 de Julho de 2014, a sociedade Requerente tinha que devolver aos dois sócios a quantia global de 359.097,44€, cabendo metade deste valor, ou seja 179.548,72€, a cada um dos socio.
11. A sociedade Requerente transferiu a favor de um dos sócios a quantia de 69.017,78€ e a favor do outro o remanescente no valor de 290.079,65€.
12. A quantia transferida para os dois sócios é exatamente igual ao valor da deliberação acionista (359.097,44€).
13. Os lançamentos efetuados encontram-se relevados contabilisticamente da seguinte forma:

Rubrica	Débito	Crédito
2681 - Outras operações - Activo corrente	290.079,65	
2681 - Outras operações - Activo corrente	69.017,78	
1211 - Depósitos à Ordem - Bancos residentes		290.079,65
1211 - Depósitos à Ordem - Bancos residentes		69.017,78
<b>Total</b>	<b>359.097,43</b>	<b>359.097,43</b>

- 14.** O procedimento de inspeção tributaria, teve início com as ordens de serviço 012016... e 012016..., referente aos exercícios de 2013 e 2014, e foi a Requerente notificada do Relatório de Inspeção Tributaria, onde constam (com referencia ao exercício de 2014) correções em sede de IRC no montante de 110.530,93€, e correções às retenções na fonte em sede de IRS, no montante de 30.948,66€;
- 15.** O que deu origem à liquidação adicional de IRC n.º 2016..., no valor de €14.640,82 com data limite de pagamento de 27.02.2017 e à liquidação de retenções na fonte n.º 2016... no valor de € 33.804,41, com data limite de pagamento de 23.02.2017.

#### **F- FACTOS NÃO PROVADOS**

- 16.** Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

#### **G- QUESTÕES DECIDENDAS**

- 17.** Atentas as posições das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentado, constitui questão central a dirimir, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir, a seguinte:
- A) Da declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação que deram origem à liquidação adicional de IRC n.º 2016 ... no valor de €14.640,82 com data limite de pagamento de 27.02.2017 e à liquidação de retenções na fonte n.º 2016 ... no valor de € 33.804,41, com data limite de pagamento de 23.02.2017.
- B) Do Pagamento de Juros Indemnizatórios.

## **H- MATÉRIA DE DIREITO**

- 18.** Atendendo às posições assumidas pelas partes, nos articulados apresentados, a questão central a dirimir por este Tribunal Arbitral, consistirá em decidir se o ato de liquidação em sede de Imposto de IRS e IRC, números 2016... e 2016..., que fixou um imposto a global a pagar de € 45.927,63 (Quarenta e cinco mil novecentos e vinte e sete euros e sessenta e três cêntimos), é ilegal.
- 19.** Em primeiro lugar, cabe ao presente tribunal delimitar qual a matéria e questões subjugadas a apreciação.
- 20.** Assim, decorre dos presentes autos, que a Requerente foi alvo de uma inspeção tributária, com a seguinte ordem de serviço, n.º 012016... e n.º 012016..., referente aos exercícios de 2013 e 2014, que deram origem à liquidação adicional em sede de IRC n.º 2016..., no valor de €14.640,82, com data limite de pagamento em 27.02.2017, e à liquidação de retenções na fonte n.º 2016..., no valor de € 33.804,41, com data limite de pagamento em 23.02.2017.
- 21.** Da análise do relatório de inspeção, conclui-se existirem diversas correções ao resultado fiscal em sede de IRC.
- 22.** Todavia a Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral sobre o ato de liquidação em sede de IRC, delimitou a sua defesa a um dos fatos tributários da referida ordem de serviço, do qual resultou no acréscimo ao lucro tributável no valor de 110.530,93€.
- 23.** Pelo que, em relação à correção efetuada pela AT na operação que envolveu o sócio I..., não foi no pedido arbitral efetuada pela Requerente alegada a sua ilegalidade, pese embora a AT na sua Resposta se tenha pronunciado sobre a mesma, pelo que o Tribunal Arbitral sobre esta questão não se pronunciará.
- 24.** Quanto ao âmbito da retenção na fonte em sede de IRS, veio a Requerente impugnar a correção efetuada pela AT, de que resultou no ato de liquidação n.º 2016 ... no valor de € 33.804,41, este aqui impugnado na sua totalidade.

25. Será sobre essas questões que o presente Tribunal se irá debruçar.
26. Ora, no caso em apreço, estamos perante fatos tributários intrinsecamente conectados, que resultaram nas liquidações em sede de IRS e outro em sede de IRC, respetivamente o reembolso a dois sócios de suprimentos e prestações suplementares, e o alegado pagamento antecipado de lucros, que resultaram nas liquidações ora impugnadas.
27. Quanto à questão suscitada sobre a cumulação de pedidos, diz-nos o artigo 3.º n.º 1 do RJAT que: *“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”*
28. Perante o normativo supra exposto, e da exposição dos fatos, resulta que a apreciação dos atos de liquidação aqui impugnados em sede de IRS e IRC resultaram da apreciação de circunstâncias comuns de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito.
29. Atendendo à posição das partes, sucintamente, podemos referir que as operações que deram lugar às liquidações ora impugnadas, consubstanciam-se nos seguintes elementos:
- I. A operação que se concretiza, no incumprimento da obrigação da Requerente para com o sócio D..., no montante de 110.593,30€ com base na deliberação social, que resultou na tributação em sede de IRC no ano de 2014, número 2016..., e num imposto a liquidar na esfera da Requerente de 14.640,82€.
  - II. E a operação que envolve o sócio C..., e a transferência bancária para a sua esfera patrimonial do montante de 110.539,30€, com base na deliberação social, a qual constitui um fato patrimonial de sujeição de tributação em sede de IRS, aplicando a taxa liberatória de 28% sobre montante de 110.539,30€, perfazendo um imposto a pagar de 30.948,66€, liquidado na demonstração de liquidação de retenções na

fonte de IRS número 2016..., valor acrescido de juros à taxa legal de 4%, no valor de 2.855,75€, o que perfaz o total a pagar de 33.804,41€.

- 30.** A Requerente, sucintamente, alega que a diferença entre os valores deliberados em Assembleia e os valores efetivamente transferidos resulta de acertos de contas entre sócio D... e o sócio C..., e que no global a quantia transferida para os dois sócios é exatamente igual ao valor da deliberação acionista (359.097,44€), motivo pelo qual a Requerente não obteve qualquer ganho no âmbito desta operação.
- 31.** Mais alega a Requerente que este acerto de contas entre sócios é legalmente admissível nos termos do artigo 767.º do Código Civil, onde se prevê expressamente a possibilidade da prestação ser efetuada por terceiro e não pelo devedor inicial.
- 32. Perante o exposto, cabe ao presente tribunal averiguar se as liquidações em apreço, são ilegais.**
- 33.** Quanto ao enquadramento jurídico-fatual das operações, para efeitos de fundamentação da presente decisão arbitral, iremos debruçar-nos individualmente sobre as duas operações de relevo e por fim analisaremos as duas em conjunto:

**I – Ato que deu lugar à tributação em sede de IRC do ano de 2014, número 2016 ...**

- 33.1. Iniciaremos a nossa abordagem, (sem qualquer juízo de valor sobre a sua importância em termos de ordem), ao enquadramento jurídico-fatual da operação e consequente fato patrimonial que envolve o sócio D... .
- 33.2. Consideramos como matéria de facto relevante e provada, para esta operação, o seguinte:
- 33.2.1. Por deliberação unânime, cabia ao sócio D... o recebimento de 100.000,00€ a título de suprimentos e 79.548,72€ a título de Prestações Acessórias.

33.2.2. Em 08/07/2014, a Requerente transferiu para o sócio D..., o montante de 69.017,78€.

33.2.3.A Requerente registou contabilisticamente e para efeitos fiscais, suprimentos de 100.000,00€ e 79.548,72€ de Prestações Acessórias, cujas operações foram relevadas contabilisticamente da seguinte forma:

Rubrica	Débito	Crédito
2681 - Outras operações - Activo corrente	69.017,78	
1211 - Depósitos à Ordem - Bancos residentes		69.017,78
2681 - Outras operações - Activo corrente		179548,72
25322 - Outros participantes - Suprimentos e outros mutuos	100.000,00	
53104 - Prestações Suplementares - Dr. <b>D...</b>	79.548,72	
<b>Total</b>	<b>248.566,50</b>	

33.3. Resulta do registo contabilístico que sócio D..., recebeu em 2014 o montante de 69.017,78€, contudo da deliberação acionista de 8 de Julho de 2014, o socio teria **direito a receber 179.548,72€** (100.000,00€ de suprimentos e 79.548,72€ de Prestações Acessórias).

## **II – Ato que resultou na liquidação de retenções na fonte de IRS número 2016 ...:**

33.4. Em segundo lugar, (sem qualquer juízo de valor sobre a sua importância em termos de ordem), debruçamo-nos, no enquadramento jurídico-fatual da operação e conseqüente fato patrimonial que envolve o sócio C... .

33.5. Consideramos como matéria de facto relevante e provada, para esta segunda operação, o seguinte:

33.5.1.1. Por deliberação unânime, cabia ao sócio C..., o recebimento de 100.000,00€ de suprimentos e 79.548,72 de Prestações Acessórias;

33.5.1.2. A Requerida transferiu para o sócio C..., em 08/07/2014, o montante de 290.079,65€.

33.5.1.3. Foi lançado a débito na sua conta, o montante de 179.548,72€.

33.6. Verifica-se assim que sócio C... recebeu da Requerente, o montante de 290.079,65€, contudo decorre da deliberação acionista de 8 de Julho de 2014, que o socio teria **o direito a receber 179.548,72€** (100.000,00€ de suprimentos e 79.548,72€ de Prestações Acessórias).

**34.** Perante as duas operações supra referidas, e conforme a matéria de fato provada, de relevo para a presente decisão, elencamos a seguinte:

34.1. Em de 8 de Julho de 2014 por deliberação unânime, foi deliberado que os sócios C... e o D..., teriam direito a receber cada um 100.000,00€ de suprimentos e 79.548,72€ de Prestações Acessórias, num total de 359.097,44€.

34.2. Transferência da Requerente do valor total de 359.097,44€, que corresponde ao somatório dos suprimentos e prestações acessórias de ambos os sócios de acordo com a deliberação unanime de 8 de Julho de 2014.

**35.** Importa realçar que segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº.607, nº.5, do C.P.Civil, na redação da Lei 41/2013, de 26/6).

**36.** Ademais, verificamos que os seguintes elementos não constam dos autos, por não existirem ou por não terem sido juntos, respetivamente os seguintes:

36.1. Impugnação judicial, com trânsito em julgado de declaração de nulidade ou anulação da ata que consubstancia a deliberação dos sócios tomada de forma unânime em 8 de Julho de 2014, assinada por todos os Sócios, ou que corra em Tribunal ação judicial de impugnação.

36.2. O exercício judicial ou extrajudicial do direito dos sócios contra a Requerente, com vista a ser ressarcido dos valores elencados na deliberação unanime de 8 de Julho de 2014.

- 36.3. Prova de que o Sócio D..., requiere ou autoriza a Requerente a transferir o valor de 110.539,30€, para o Sócio C..., no âmbito do alegado artigo 767.º do Código Civil.
- 36.4. Prova documental que suporte o crédito de 110.539,30€ do sócio D... para com o sócio C... .
- 36.5. Impugnação judicial de atas de aprovação das Contas da Requerente.
37. Atendendo aos elementos supra referidos, e para efeitos de fundamentação da decisão arbitral em causa, cabe-nos analisar as questões carreadas pelas partes, à luz da legislação em vigor à data dos factos.
38. Em primeiro lugar, cabe analisar a legalidade e implicações das declarações e deliberação acionista da Requerente de 8 de Julho de 2014, e bem como analisar a idoneidade e veracidade dos seus elementos contabilísticos da Requerente.
39. Quando à legalidade e implicações da deliberação acionista da Requerente de 8 de Julho de 2014, diz-se o normativo CSC o seguinte:
- 39.1. As deliberações dos sócios são feitas nos termos dos artigos 53.º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais.
- 39.2. Diz-nos o artigo 59.º n.º 1 do CSC, que “*A anulabilidade pode ser arguida pelo órgão de fiscalização ou por qualquer sócio que não tenha votado no sentido que fez vencimento nem posteriormente tenha aprovado a deliberação, expressa ou tacitamente.*”
- 39.3. Sendo que o prazo para a proposição da ação de anulação pelo **órgão de fiscalização ou por qualquer sócio** é de 30 dias, conforme o disposto no artigo 59.º n.º 2 do CSC.

- 39.4. E nos termos do artigo 59.º n.º 2 do CSC de harmonia com o artigo 75.º da LGT, presume-se que a deliberação tomada em ata é verdadeira e idónea.
40. Com efeito, sobre as declarações da Requerente, reputa-se que a presunção elencada no princípio base consagrado no artigo 75.º da LGT, não foi ilidida, o qual prescreve:
- "Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos. (Redação da Lei n.º 80-C/2013 de 31 de Dezembro)".*
41. Adicionalmente, nos termos dos **artigos 74.º n.º 1 da LGT e 342.º n.º 1 do CC**, o ónus da prova dos fatos invocados recai sobre quem os invoque, tal resulta do artigo 74.º n.º 1 da LGT, o qual nos diz "o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.", em consonância com o artigo 342.º n.º 1 do CC, "Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.". (nosso sublinhado)
42. Conforme exposição legislativa supra referida, o ónus da prova recai sobre quem invoque os factos, no presente caso cabia à AT provar, que as declarações da Requerente tomadas em assembleia não são idóneas e não correspondem à verdade.
43. Com especial relevância, a alegada declaração da Requerente, sobre a transferência para o Sócio C..., do valor de 110.539,30€ no âmbito do artigo 767.º do Código Civil, do valor atribuído em assembleia ao Sócio D... .
44. A AT, invoca que a requerente não transferiu esse valor com base nessa opção legal prevista no artigo 767.º do Código Civil.
45. Nestes termos, cabe ao presente Tribunal enquadrar o regime jurídico e os requisitos legais necessários que permitam demonstrar as operações em apreço.

- 46.** Em Primeiro lugar, quanto ao acerto de contas entre sócios, legalmente o mesmo é admissível nos termos do artigo 767.º do Código Civil, o qual transcrevemos: *“1. A prestação pode ser feita tanto pelo devedor como por terceiro, interessado ou não no cumprimento da obrigação.*
- 2. O credor não pode, todavia, ser constrangido a receber de terceiro a prestação, quando se tenha acordado expressamente em que esta deve ser feita pelo devedor, ou quando a substituição o prejudique.”*
- 47.** Resulta do disposto legal a possibilidade da prestação ser efetuada por terceiro e não pelo devedor inicial.
- 48.** Conforme nos diz ALMEIDA COSTA, *“No conceito de terceiro cabe toda a pessoa que à data do cumprimento não ocupe a posição de devedor. É necessário que o terceiro efetue a prestação sabendo que se trata de uma dívida alheia. Se alguém cumpre uma dívida na suposição errónea de que é devedor o regime legal aplicável é o do artigo 477.º “ (Almeida Costa, Obrigações, 3º Ed. Pág. 720).*
- 49.** No mesmo sentido, ABÍLIO NETO na sua anotação ao artigo 767.º : *“4- Advirta-se que se um terceiro quiser realizar a prestação e, lugar do devedor, a lei não só autoriza a fazê-lo, como impõe ao credor o dever de o receber (...)”.*
- 50.** Inclusive a questão da possibilidade da prestação ser efetuada por terceiro e não pelo devedor inicial é uma questão subsumível ao foro civil, uma vez que diz respeito aos seus intervenientes, e dessa forma qualquer alegado conflito deverá ser resolvido em sede própria.
- 51.** Com efeito do regime jurídico aplicável, para a realização da prestação não é exigível forma escrita (artigo 767.º do CC), bastando, para o que aqui interessa, uma simples declaração no articulado do pedido de constituição arbitral, a qual vinculará a ora Requerente (artigo 46.º do CPC).

52. Tal como decorre do disposto no artigo 46.º do Código de Processo Civil: *“As afirmações e confissões expressas de factos, feitas pelo mandatário nos articulados, vinculam a parte, salvo se forem retificadas ou retiradas enquanto a parte contrária as não tiver aceite especificadamente.”*
53. Declaração essa que foi igualmente produzida pela Requerente, no exercício do direito a audição no âmbito da ação inceptiva.
54. Assim, a declaração da Requerente, consubstanciada no pedido pelo Sócio D... para transferir o seu direito ao recebimento do valor monetário respeitante aos suprimentos e prestações acessórias para um terceiro, como mecanismo de “acerto de contas”, é legalmente admissível.
55. Como tal, nesta primeira situação não se verifica um ato que consubstancie uma variação patrimonial positiva, pois a mesma foi efetuada no âmbito do artigo 767.º do Código Civil.
56. Assim, passando para a análise em maior detalhe das liquidações, atendendo à cronológica dos acontecimentos, cabe decidir sobre a legalidade de cada uma das liquidações.

#### **I - Quanto à Variação Patrimonial Positiva - liquidação número 2016 ... de IRC**

57. Na presente liquidação apuramos que existe uma incongruência, no caso do sócio C..., a Requerida considerou que o não recebimento pelo Sócio D... constitui um benéfico (variação patrimonial positiva) para a Requerente.
58. Contudo, considerando que hipoteticamente o sócio não recebeu o valor total da deliberação, não significa que este não recebimento constitui um benefício para a Requerente, pois hipoteticamente ainda pode existir uma obrigação para com o sócio.
59. Quanto à variação patrimonial positiva na esfera da Requerente, temos de analisar dois aspetos, primeiro, as declarações do sujeito passivo, conforme já referido, presumem-se

verdadeiras, segundo, se as declarações se presumem verdadeiras, há duas interpretações que podemos fazer sobre as transferências bancárias realizadas pela Requerente.

**60.** A primeira interpretação, já supra descrita, foi realizada ao abrigo do disposto no artigo 767.º do Código Civil a pedido e com a autorização do Sócio D... .

**61.** Sobre esta interpretação, conclui-se:

61.1. O artigo 767.º do Código Civil permite a transferência diretamente para um terceiro, e como já foi supra referido, a Requerente tem direito de o fazer, e a simples declaração em sede no pedido de pronúncia arbitral, é suficiente para a Requerente se vincular a tal declaração.

61.2. Por deliberação unanime da Assembleia, determinou que o sócio D..., tem direito a 100.000,00€ de suprimentos e 79.548,72 de Prestações Acessórias, esse valor é seu, e o mesmo pode fazer o que bem entender com esse valor, inclusive, terá solicitado à Requerente que proceda diretamente a sua transferência para a esfera de um terceiro, direito que lhe é permitido nos termos do 767.º do Código Civil.

61.3. Voltando a repetir que este acerto de contas entre sócios é legalmente admissível nos termos do artigo 767.º do Código Civil, onde expressamente se prevê a possibilidade da prestação ser efetuada por terceiro e não pelo devedor inicial.

61.4. Nestes termos, à Requerente é legalmente admissível realizar a transferência desse valor diretamente para o sócio C..., sem que a mesma tenha implicações fiscais ou contabilísticas na esfera da Requerente.

61.5. Contudo pode ter implicações e consequências legais e fiscais na esfera pessoal dos sócios, mas estes são sujeitos passivos distintos, com personalidade e capacidade jurídica distinta da Sociedade e da ora Requerente, sendo que essas

consequências em nada dizem respeito à Requerente, podendo ser analisadas em sede própria, que não a presente.

**62.** A segunda interpretação, teria por base o facto de a Requerente não ter transferido o valor remanescente decidido em sede de deliberação unânime de 8 de Julho de 2014 para o Sócio D..., pelo que esse valor seria devido a este sócio.

**63.** Sobre esta interpretação, conclui-se:

63.1. A variação patrimonial positiva poderia verificar-se na eventualidade de aplicação da figura jurídica ou “perdão” da dívida pelo sócio D... para com a Requerente, caso contrário, existirá uma obrigação para com o Sócio.

63.2. Mais se diga, que se a Requerente ainda não transferiu o valor deliberado, remanescente, então esse valor ainda é devido ao sócio, e tratando-se de uma dívida da Requerente para com o Sócio, nesse caso ainda não se verificou o facto tributário (“perdão”) que se consubstancia num benefício e variação positiva da Requerente.

**64.** Pode-se assim concluir que em ambas as interpretações, a serem aplicadas não existe uma variação positiva da Requerente, como tal a variação patrimonial Positiva sob a liquidação número 2016 ... de IRC padece de vício.

## **II - Quanto à questão do Adiantamento de Lucros - liquidação número 2016 ... de IRS**

**65.** Em contraste, no caso do sócio C..., o qual recebeu o valor adicional, a AT considerou que esse valor se enquadra no adiantamento de lucros referente a um rendimento obtido em 2014, e considera a transferência bancária como o momento gerador do ato sujeito a imposto, nos termos da alínea h) do n.º 2 do Art.º 5.º do CIRS e tributada a título definitivo à taxa (liberatória) de 28% nos termos da alínea c) do n.º 1 do Art.º 71.º do CIRS.

66. Ora, diz-nos o artigo 5º n.º 2 aliena h) do CIRS que: *constituem rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas os lucros e reservas colocados à disposição dos associados ou titulares e adiantamentos por conta de lucros.*
67. Presume-se no nº 4 do artigo 6º do CIRS, o seguinte : *“Os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.”*
68. Contudo, no caso ora em apreciação, não existe lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, e na verdade também não existe nenhuma deliberação social que atribua o lucro antecipado ao sócio C..., no ano 2014,
69. E é nosso entendimento, já supra descrito, que à Requerente é legalmente admissível realizar a transferência desse valor diretamente para o sócio C..., sem que a mesma tenha implicações fiscais ou contabilísticas na esfera da Requerente. O acerto de contas entre sócios é legalmente admissível nos termos do artigo 767.º do Código Civil, onde expressamente se prevê a possibilidade da prestação ser efetuada por terceiro e não pelo devedor inicial.
70. Desta forma, conclui-se quanto a esta questão, que a disponibilização do valor ao Sócio D... do valor de 110.539,30€, no âmbito do artigo 767.º do Código Civil, não constitui um rendimento de Categoria E (Rendimentos Capitais), não existir nenhuma deliberação social que atribui o lucro antecipado ao sócio C..., no ano 2014, nem existem lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios e como tal se encontrar ilidida a presunção prevista no nº 4 do artigo 6º, sendo a mesma afastada de acordo com as competências do presente Tribunal previstas no RJAT, pelo que procede o pedido de ilegalidade da liquidação, peticionado pela Requerente.

### III - Conclusão

71. Atendendo ao que foi supra elencado, resulta a inexistência de uma variação patrimonial, sujeita a tributação nos termos previstos no artº 17.º e 21º do CIRC, uma vez que o valor total deliberado pelos sócios, de forma unanime, de 359.097,44€, ter sido transferido.
72. Aliás, a quantia global transferida para os dois sócios é exatamente igual ao valor da deliberação acionista (359.097,44€), motivo pelo qual a Requerente não teve qualquer ganho no âmbito desta operação.
73. Desta forma, o presente Tribunal conclui pela declaração de ilegalidade das liquidações sub Júdice, por enfermarem de vício de violação das normas elencadas, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação (artigo 135.º do CPA).
74. Perante o exposto, a liquidação em sede de IRC e IRS, na parte abrangida pela anulação, que se decreta, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração.
75. . Perante o exposto o presente Tribunal dá provimento ao pedido da Requerente.

## **J - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.**

76. Peticiona ainda a Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios.
77. Perante o exposto, a liquidação do IRS e IRC, na parte abrangida pela anulação, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, a Requerente cumpriu o seu dever de declaração.
78. Na verdade, ficou demonstrado que a Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos,

juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.º a 5.º, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

- 79.** Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo provimento do pedido da Requerente.

## **H- DECISÃO**

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a.** Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de IRS e IRC, números 2016... e 2016..., que fixou um imposto a pagar de € 45.927,63 (Quarenta e cinco mil novecentos e vinte e sete euros e sessenta e três cêntimos).
- b.** Condenar a Requerida, a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período que mediou entre a data de pagamento do imposto até a sua devolução, bem como no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar da data da notificação da decisão até efetivo e integral pagamento, tudo nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em € 45.927,63 (Quarenta e cinco mil novecentos e vinte e sete euros e sessenta e três cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 2.142.00€ (dois mil cento e quarente e dois euros), a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º

10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 29 de Novembro de 2017.

A Árbitra

Rita Guerra Alves