

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 469/2017-T**

**Tema: IRC - Variação patrimonial positiva. Artigo 21.º do CIRC. Adiantamento dos lucros. Artigo 6.º, n.º 4, do CIRS**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Acordam em tribunal arbitral**

#### **I - Relatório**

1. A A..., S. A., com sede na ..., n.º..., ..., em Lisboa, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º n.º1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, a anulação dos actos tributários de liquidação de IRC, relativo ao exercício de 2013, da respectiva liquidação de juros compensatórios, e ainda do acto de liquidação de retenções na fonte de IRS, nos termos e com os seguintes fundamentos.

As liquidações impugnadas provieram de actos de inspecção realizados pela Direcção de Finanças de ... após solicitação de autorização à Direcção de Finanças de Lisboa, onde se situa a sede da empresa.

Nos termos do artigo 17.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), a autorização de extensão de competência terá de partir da iniciativa da entidade territorialmente competente para a realização dos actos inspectivos e essa autorização terá de ser necessariamente subsequente à própria instauração da acção de inspecção.

A preterição das regras de competência territorial no âmbito da inspeção tributária gera a ilegalidade dos actos tributários que tenham sido praticados na sequência e com base nas acções de inspecção.

As correcções de liquidação de IRC resultaram de ter sido caracterizada como variação patrimonial positiva, ao abrigo do artigo 21.º do CIRC, a aquisição de um lote de terreno para construção industrial, em 25 de janeiro de 2013, pelo facto de pagamentos parcelares do preço da aquisição, nos montantes de €306400,00, a título de sinal e princípio de pagamento, e de €856962,50, a título de reforço de preço, terem sido suportados pela B..., S.A., empresa que figurava no contrato promessa de compra como adquirente e que integrava o grupo empresarial de que faz parte a Requerente.

No entanto, o valor de €306400,00 foi restituído à entidade pagadora, em quatro prestações nos montantes de €90000,00, €90000,00, €90000,00 e €96400,00, durante o mês de dezembro de 2014, e o valor de €856962,50, foi contabilizado pela Requerente como contrapartida de suprimentos do sócio accionista C... o, pelo que a aquisição não pode ser entendida como um incremento patrimonial obtido a título gratuito para efeitos de determinação do lucro colectável.

A Autoridade Tributária considerou ainda que os movimentos da conta do acionista C..., nos montantes de €856962,50 e de €130000,00 devem ser considerados adiantamentos de lucros, nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 4, do CIRS, implicando a incidência de uma taxa liberatória de 28% e o apuramento de retenções na fonte no valor de €276349,50.

Essas importâncias, no entanto, foram creditadas a favor do sócio accionista a título de suprimentos à sociedade, consubstanciando um contrato de mútuo, sendo que a tributação em sede de IRS com base na presunção legal do artigo 6.º, n.º 4, do CIRS apenas poderia ter lugar se a Autoridade Tributária demonstrasse que esses lançamentos não resultaram de mútuos, visto ser esse o facto que constitui a base da presunção.

A Requerente conclui pela ilegalidade da correcção da liquidação de IRC efetuada com base na verificação de variação patrimonial positiva, bem como da correcção da liquidação de IRS com base na presunção de que os lançamentos na conta corrente de sócio foram feitos a título de adiantamento de lucros, e requer, em consequência, a anulação das liquidações adicionais e dos juros compensatórios.

A Autoridade Tributária respondeu, em síntese, nos seguintes termos.

A Direcção de Finanças de ... procedeu às acções de inspeção na sequência de anteriores procedimentos inspectivos e, quando ocorreu a alteração da localização da sede da Requerente, deu conhecimento à Direcção de Finanças de Lisboa para que esta analisasse a situação ou concedesse autorização de extensão de competência.

A Directora de Finanças Adjunta de Lisboa, por despacho de 14 de fevereiro de 2017, deu concordância ao relatório final da acção de inspeção, pelo que qualquer irregularidade que pudesse ser imputada ao procedimento inspectivo se encontra sanada por efeito da ulterior ratificação por parte do órgão territorialmente competente para a prática do acto inspectivo.

Relativamente à liquidação adicional de IRC, a Autoridade Tributária considera que a Requerente, com a aquisição do terreno, aumentou o activo da empresa no montante global de €2.633.343,70, correspondente ao valor da aquisição, apenas tendo despendido, à data da celebração da escritura, a quantia de €129.262,50, e assumido a dívida perante o vendedor da importância de €1.340.718,70.

A importância remanescente de €1.163.362,50, correspondente à soma dos pagamentos parcelares feitos anteriormente à data da escritura, nos montantes de €306400,00 e de €856962,50, foi totalmente paga, em dois momentos distintos, pela B..., e não pelo sócio accionista comum às duas empresas.

A alegada restituição à B... do valor de €306400,00, em quatro diferentes prestações, apenas poderia ser considerada se essas importâncias pudessem ser reconhecidas como um ganho, situação que não pode ser comprovada no âmbito do procedimento inspectivo.

Acresce que a Requerente deu um tratamento contabilístico ao pagamento efetuado pela firma B..., no montante de €856.962,50, como se fosse um suprimento de um sócio, tal como sucedeu relativamente ao cheque n.º ... do F... no valor de €130.000,00, emitido pela sociedade D..., SGPS, S.A, na data da escritura, sem que exista qualquer documento comprovativo da existência de mútuo.

E, nesse sentido, a correcção da liquidação de IRS assenta no facto de terem sido reconhecidos como suprimentos de sócios, montantes pagos por outra entidade (B...), e que não correspondem a fundos próprios do accionista.

Conclui-se pela improcedência do pedido.

**2.** No seguimento do processo, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de prova testemunhal.

Em alegações, as partes reiteraram as suas anteriores posições.

**3.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

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 redação 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 colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 21 de novembro de 2017.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

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

Cabe apreciar e decidir.

## **II -Fundamentação**

**4.** A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte.

a) A Direcção de Finanças de ... realizou um procedimento de inspeção tributária, a coberto da ordem de serviço interna emitida em 31 de julho de 2015, com referência aos anos de 2009 e 2013, para averiguar o tratamento contabilístico e fiscal relativo ao investimento industrial da compra de uma parcela de terreno em ..., efetuado pela A..., S.A..

b) Em 6 de julho de 2015, a Direcção de Finanças de..., por virtude de o sujeito passivo ter transferido a sua sede para Lisboa, solicitou à unidade orgânica territorialmente competente para proceder à acção inspectiva em ... .

c) Por despacho de 24 de julho de 2015, o Director de Finanças Adjunto de Lisboa, concedeu à Direcção de Finanças de ... autorização para extensão de competência relativamente a um procedimento inspectivo em matéria de IRC para o período de 2013.

d) Em 18 de março de 2016, a Direcção de Finanças de ... apresentou uma proposta de alargamento da ação inspectiva, relacionada com retenção na fonte em IRS, que obteve a concordância do Director de Finanças Adjunto de Lisboa, por despacho 30 de março de 2016.

e) Em 21 de janeiro de 2009, foi outorgado um acordo de investimento e contrato promessa de compra e venda, entre o Município de ... e a B..., S.A., pelo qual o Município promete vender à segunda outorgante ou à empresa que esta vier a indicar, uma parcela de terreno constituída por vários prédios rústicos pelo preço de €1532000,00, entregando a segunda outorgante, a título de sinal e princípio de pagamento, a quantia de €306400,00.

f) Nos termos do § único da cláusula segunda do referido acordo, a venda é efectuada em regime de propriedade condicionada.

g) Por auto lavrado em 16 de dezembro de 2010, o Município de ... transmitiu a posse da parcela de terreno referida na antecedente e) à A..., S. A., com base na cláusula contratual que permitia que a prometida venda fosse efectuada com a segunda outorgante ou a empresa que esta viesse a indicar.

h) Em 12 de novembro de 2012, foi outorgado um aditamento ao acordo de investimento e contrato promessa de compra e venda, entre o Município de ... e a B..., pelo qual a segunda outorgante opta pela aquisição da parcela de terreno em regime de propriedade plena, mediante o pagamento do valor global de €2633343,70.

i) Nessa data, a B... pagou ao município de ... a importância de €856962,50 a título de reforço de pagamento do preço da venda.

l) Através do mesmo instrumento, a B... comprometeu-se a celebrar a escritura em 24 de janeiro de 2013, pagando nessa data a importância de €129262,50 como complemento de pagamento, e o restante valor em dívida, no montante de €1340718,70, até 24 de janeiro de 2017.

j) Em 25 de janeiro de 2013 foi celebrada escritura de venda do prédio em referência, entre o município de ... e a A..., S. A., esta na qualidade de segunda outorgante, pelo valor global €2633343,70.

l) De acordo com a cláusula quinta do contrato, o pagamento do preço é efectuado da seguinte forma: a quantia de €306400,00 no momento da assinatura do contrato promessa, a quantia de €856962,50 aquando do aditamento ao contrato promessa, a quantia de €129262,50 no momento da outorga da escritura de compra e venda, a quantia de €1340718,70 até 24 de janeiro de 2017.

m) O município de ... deu quitação dos pagamentos parcelares de €306400,00 e de €856962,50, por ocasião da assinatura do contrato promessa e do seu aditamento, e do pagamento de €129262,50, no momento da assinatura da escritura de compra e venda.

n) No registo contabilístico do sujeito passivo, os pagamentos parcelares do preço foram descritos da seguinte forma: €306400,00 como desconto obtido em compras; €856962,50 como passivo corrente corresponde a suprimento de sócio; €129262,50, como pagamento bancário; €1340718,70 como passivo não corrente.

o) A Requerente efectuou transferências bancárias a favor da B..., em 30 de dezembro de 2014, nos montantes €90000,00, €90000,00 e €30000,00, e, em 31 de dezembro de 2014, no montante de €96400,00, no total de €306400,00.

p) Esses movimentos foram lançados na contabilidade na Requerente.

q) No registo contabilístico da B... foi efectuado um lançamento a débito de €856962,50, resultante do cheque desse valor emitido para a aquisição do terreno e um lançamento de um crédito dessa mesma importância sobre a D...– SGPS, a título de empréstimo.

r) No registo contabilístico da D... foi inscrito um reembolso ao sócio accionista no montante de €856962,50.

s) No registo contabilístico da A... foi lançado um débito no mesmo montante de €856962,50, a título de suprimento do sócio accionista.

t) A D... emitiu um cheque ao portador no valor de €130000,00, em 25 de janeiro de 2013.

u) Esse montante surge referenciado na contabilidade da D... como reembolso ao sócio accionista e foi lançado a crédito da A... como suprimento.

### **Factos não provados**

Não se encontram documentados os meios de pagamento que consubstanciam os lançamentos contabilísticos a que se referem as antecedentes q), r), s) e u).

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária com a sua resposta.

### **Questões de direito**

#### **Competência territorial do serviço inspectivo**

5. A Requerente começa por invocar a incompetência territorial da Direcção de Finanças de ... para proceder à acção de inspecção por considerar que a unidade orgânica territorialmente competente era a Direcção de Finanças de Lisboa por ser a entidade da sede fiscal do sujeito passivo, nos termos previstos no artigo 16.º, n.º 1, alínea c), do



RCPITA, dizendo ainda que a extensão de competência a área territorial diversa, segundo o disposto no artigo 17.º desse diploma, apenas pode ter lugar por iniciativa da entidade originariamente competente, e não por impulso da entidade delegada.

Nos termos daquele referido preceito, são competentes para a prática de actos de inspeção tributária, “as unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial”. A subsequente disposição do artigo 17.º, sob a epígrafe “Extensão da competência”, permite ainda que os actos de inspeção possam estender-se a áreas diversas da territorialmente competente ou ser efetuados por outro serviço, “mediante decisão fundamentada da entidade que os tiver ordenado”.

A Requerente interpreta o segmento final deste preceito no sentido de se tornar exigível uma relação de precedência entre a iniciativa do procedimento inspetivo, que deve caber à entidade territorialmente competente, e a extensão de competência à unidade orgânica de uma outra área territorial, que só deve ocorrer já na pendência do procedimento.

No caso vertente, nada permite concluir que a ação inspetiva tenha sido desencadeada pela Direcção de Finanças de ... ainda antes de ter sido obtida autorização para a realização das diligências pela entidade territorialmente competente, visto que o procedimento se iniciou no seguimento de uma ordem de serviço interna datada de 31 de julho de 2015, num momento em que tinha já sido concedida autorização, quanto ao objeto inicial da inspeção, pela Direcção de Finanças de Lisboa por via do despacho, do respectivo director adjunto, de 24 de julho de 2015. E, por outro lado, o alargamento da ação inspetiva, já na pendência do procedimento, aos aspetos atinentes à retenção na fonte em IRS, foi igualmente precedido de decisão, consubstanciada no despacho de 30 de março de 2016, que autoriza a extensão de competência.

O vício que poderá ser imputado ao procedimento inspetivo traduz-se apenas no facto de o pedido autorizativo para a extensão de competência ter partido da entidade

delegada e não da entidade territorialmente competente a quem cabia tomar a iniciativa de levar a efeito a ação de inspeção.

Não pode deixar de reconhecer-se, em todo o caso, que o fim visado pela exigência formal constante do artigo 17.º do RCPITA foi alcançado por via da concessão de autorização para a extensão da competência, independentemente de a iniciativa ter partido de uma ou outra das entidades envolvidas. Essa formalidade possui, por sua natureza, uma função meramente instrumental em relação à finalidade do procedimento inspetivo e o que é relevante é que, no procedimento, tenha intervindo a entidade que dispunha de competência própria.

A preterição da regra de precedência quanto à iniciativa da autorização não afetou nem restringiu as garantias procedimentais que se pretendiam tutelar, que são justamente as de assegurar que na prática dos actos de inspeção intervenha a entidade com competência previamente definida.

Como tudo indica, a situação encontra-se coberta pela previsão do artigo 163.º, n.º 5, alínea b), do Código de Procedimento Administrativo, que, dando expressão normativa a um critério jurisprudencial que já vinha sendo aplicado, consagra o princípio do aproveitamento do acto administrativo, designadamente no caso em que os vícios de forma ou de procedimento se degradam em formalidade não essencial por ter sido realizado o fim que era visado pela disposição legal.

E nesse condicionalismo, torna-se desnecessário dar cumprimento ao requisito formal que tenha sido preterido, dado que, nas circunstâncias concretas, o vício se transformou em mera irregularidade insuscetível de afetar a definição jurídica do caso.

Não pode, por isso, atribuir-se à apontada irregularidade um efeito anulatório dos actos tributários, pelo que se mostra improcedente a invocada violação das regras de competência territorial.

### **Varição patrimonial positiva**

6. A Autoridade Tributária efectuou uma liquidação adicional de IRC relativamente ao exercício de 2013, por ter considerado que a Requerente valorizou o seu património no valor global de €2633343,70, mediante a aquisição de uma parcela de terreno ao município de ..., na zona industrial da cidade, sem ter desembolsado os montantes parcelares de €306400,00 e de €856962,50, incorrendo assim numa valorização patrimonial que não teve reflexo negativo no capital próprio da empresa.

Argumenta a Requerida que as referidas importâncias foram pagas por uma terceira entidade, ainda que pertencente ao mesmo grupo empresarial, a título de sinal, por ocasião da assinatura do contrato promessa de compra e venda do terreno, e de reforço de pagamento, aquando do aditamento ao contrato que permitia que a promitente compradora adquirisse a parcela de terreno em regime de propriedade plena.

Os documentos juntos ao processo demonstram, no entanto, que a Requerente efectuou transferências bancárias em favor da credora, em 30 e 31 de dezembro de 2014, que totalizam a importância de €306400,00 e cujos movimentos se encontram reflectidos a contabilidade, tendo assim procedido ao reembolso desse valor.

Também no que se refere à quantia de €856962,50, os dados contabilísticos revelam que a B... efectuou um empréstimo nesse valor à D..., que, por sua vez, procedeu ao reembolso, nesse mesmo montante, ao sócio accionista, a título de suprimento, e que essa importância veio a constituir um suprimento do sócio a favor da Requerente. De onde se constata que a Requerente suporta hoje um débito em relação ao accionista no mesmo montante correspondente à prestação que havia sido assumida pela B... para ser imputada no pagamento do preço do terreno.

Alega a Autoridade Tributária que as transferências efectuadas em 2014 não poderiam ser considerados no âmbito da acção inspectiva - que se referia ao exercício de 2013 -, e só poderiam relevar se pudessem ser reconhecidas como um ganho, invocando

ainda que o pagamento do montante de €856962,50 pela B... apenas se justifica em razão da relação especial existente entre as empresas intervenientes que pertenciam ao mesmo grupo empresarial e tinham um sócio accionista comum.

O certo é que o procedimento de inspecção está sujeito ao princípio da verdade material, cabendo à Administração Tributária adoptar oficiosamente todas as diligências adequadas a esse objectivo (artigo 6.º do Regime Complementar do Procedimento Tributária), e esse princípio é igualmente aplicável, em termos gerais, ao procedimento tributário (artigo 72.º do CPPT). Tendo-se iniciado a acção inspectiva em 2015, prolongando-se até 2017, nada justificava que se não tomassem em consideração os dados contabilísticos e os movimentos bancários efectuados num momento anterior que poderiam ter relevo para a indagação dos factos tributários.

E, por outro lado, o que se torna relevante, face ao conceito de lucro tributável que consta do artigo 17.º, n.º 1, do CIRC, é que se detecte um incremento patrimonial que se não encontre reflectido no resultado líquido do período de tributação. Ora, se em face dos elementos de facto conhecidos se demonstra que a Requerente procedeu ao reembolso da prestação inicialmente paga pela B..., a título de sinal, e se o montante correspondente à segunda prestação igualmente paga por essa entidade integra agora o passivo da Requerente, não pode ter-se como verificada a variação patrimonial positiva.

Importa ainda ter presente, na apreciação do caso, as regras do direito probatório material que resultam dos artigos 74.º e 75.º da LGT. Cabe à Administração Tributária a prova dos factos constitutivos da existência de variação patrimonial positiva (artigo 74.º, n.º 1). Acresce que os dados e apuramentos inscritos na contabilidade do sujeito passivo presumem-se verdadeiros e só quando a contabilidade contiver omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável é que cessa essa presunção, implicando que recaia sobre o sujeito passivo o ónus da prova dos factos que constam da escrita (artigo 75.º, n.º 1, e n.º 2, alínea a)).

Não tendo sido invocada a existência de qualquer das situações que justificam a cessação da presunção e baseando-se a Administração Tributária unicamente na não assunção pelo contribuinte de uma parte do pagamento do preço do terreno, haverá de ter-se em consideração, tomando como verdadeiros, os lançamentos contabilísticos que constam da escrita. A demonstração desses lançamentos evidencia a inexistência de variação patrimonial positiva e, em qualquer caso, compete à Administração Tributária o ónus da prova de que essa variação ocorreu.

### **Adiantamento por conta dos lucros**

7. A Administração Tributária concluiu ainda que o reconhecimento contabilístico dos suprimentos do sócio accionista à Requerente, sem qualquer comprovativo que tenha resultado de mútuo, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais, devem ser tidos como adiantamento por conta dos lucros por se tratar de rendimentos que são colocados à disposição do accionista sem que este tenha despendido o seu valor, funcionando aqui a presunção do artigo 6.º, n.º 4, do CIRS.

Segundo essa disposição, na redacção então vigente, “os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, quando não resultem de mútuos, de prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de de lucros ou adiantamento de lucros”.

Por efeito dessa regra de direito probatório material, cabe à Administração Tributária a prova da base da presunção, isto é, a prova da existência dos lançamentos, ao passo que ao sujeito passivo cabe a prova dos factos que ilidem a presunção, e, portanto, a demonstração de que os lançamentos resultam de mútuos, de prestação de trabalho ou de exercício de cargos sociais.

Contrapõe a Requerente que os lançamentos foram feitos a crédito da conta de suprimentos do accionista e, tendo o contrato de suprimento a natureza de um mútuo, que apenas se distingue do mútuo regulado na lei civil pela estipulação do prazo de reembolso

e a não dependência de forma especial, fica desde logo ilidida a presunção de que os lançamentos foram efectuados por conta dos lucros.

Todavia, a questão não pode ser vista com esta linearidade.

Os suprimentos são considerados uniformemente pela jurisprudência como verdadeiros empréstimos ou mútuos feitos à sociedade, ou, pelo menos, negócios jurídicos a eles equiparáveis, a que são aplicáveis as regras correspondentes (acórdão do STJ de 26 de outubro de 2010, Processo n.º 357/1999). É, no fundo, um financiamento sob a forma de empréstimo com características e regime próprios, e, ainda que possa ser tido como um contrato nominado e autónomo, nele concorrem elementos comuns ao contrato de mútuo e à finalidade social da prestação: o sócio contrata por ser sócio e pode ser compensado através dos lucros distribuídos ou através da valorização da quota (acórdãos do STJ de 3 de outubro de 2002, Processo n.º 03-A526, de 13 de outubro de 2011, Processo n.º 5356/07, e de 31 de outubro de 2017, Processo n.º 1374/12).

O mútuo é, por sua natureza, um contrato real, que implica a transferência da coisa para que esta possa ser colocada à disposição do mutuário. A atribuição patrimonial efectuada pelo mutuante é um elemento constitutivo e integrante do contrato, pelo que o contrato não se completa nem existe sem a entrega (*PIRES DE LIMA /ANTUNES VARELA, Código Civil Anotado*, vol. II, 2.ª edição, Coimbra, págs. 601-602). E essa característica torna-se igualmente aplicável ao contrato de suprimento quando este assume a modalidade de empréstimo de dinheiro do sócio à sociedade (*PINTO FURTADO, Curso de Direito das Sociedades*, 4.ª edição, Coimbra, e acórdão do STJ de 27 de outubro de 1998, Processo n.º 98A904).

A ilisão da presunção não poderá, por conseguinte, fundar-se na mera identificação dos lançamentos contabilísticos como suprimento, mas carece da demonstração dos fluxos financeiros que suportam esses movimentos. E essa prova não foi realizada, visto que não se encontram patentes, no processo, os meios de pagamento que consubstanciam os lançamentos contabilísticos.

8. A questão pode ser encarada, no entanto, a partir de um outro plano de análise.

Como resulta da matéria de facto, a B... emitiu um cheque no montante de €856962,50 a favor do município de ..., a título de sinal e princípio de pagamento da aquisição do terreno, e, na sua escrituração, foi efectuado o lançamento de um crédito dessa mesma importância sobre a D... a título de empréstimo. Entretanto, esta empresa registou um reembolso ao sócio accionista do mesmo valor, e, por sua vez, na contabilidade da A..., foi lançado um débito, no mesmo montante de €856962,50, na conta de suprimento do sócio accionista. Também o suprimento de €130000,00, registado a favor da A..., tem origem num cheque ao portador desse valor emitido pela D... e que corresponde, no registo contabilístico desta empresa, ao reembolso de um suprimento do sócio accionista.

Como é de concluir, os lançamentos das referidas importâncias de € 856962,50 e €130000,00, a título de suprimentos à Requerente, tem a sua origem no reembolso de financiamentos efectuados pelo sócio a uma outra sociedade do grupo (D...), e relacionam-se com o crédito concedido pela B... à D... e com o cheque emitido por esta última empresa.

Não está evidenciado, em todo este contexto, que os movimentos cruzados destinados a fazer reflectir nas contas das diversas empresas do mesmo grupo as entradas e saídas de capital possam corresponder a uma distribuição de lucros.

Como foi referido, o contrato de suprimento é um meio contratual especial de financiamento da sociedade pelos seus sócios e os suprimentos são normalmente as importâncias complementares que eles fornecem quando o capital é insuficiente para as despesas da exploração (acórdão do STJ de 18 de Maio de 1962, in BMJ n.º 117, p. 429).

Em termos fiscais, não faz sentido imputar, a título de adiantamento por conta dos lucros, os suprimentos efectuados pelo sócio accionista a uma certa empresa, quando eles

correspondem, nos registos contabilísticos, ao reembolso dos empréstimos do mesmo valor que o sócio tinha concedido a uma outra sociedade do mesmo grupo.

De outro modo, o lançamento sucessivo de uma mesma importância em diferentes sociedades por efeito de um suprimento que, sendo reembolsado, é aplicado numa outra empresa, implicaria uma dupla tributação, com base na ideia de que qualquer lançamento que se não encontre documentalmente provado como sendo resultado de um mútuo constitui sempre adiantamento por conta dos lucros.

Uma tal interpretação conduz a um resultado injusto e desproporcional.

O sentido da norma do artigo 6.º, n.º 4, do CIRS é o de agravar a posição jurídica do contribuinte, impondo-lhe o ónus da prova da fonte do rendimento quando sejam efectuados lançamentos não fundamentados na conta corrente dos sócios. Isto é, se for contabilizado um lançamento a favor do sócio sem que se encontre documentado o meio de pagamento através do qual foi efectuada a entrega de dinheiro, tratando-se de um suprimento, presume-se, para efeitos de tributação em IRS, que se trata de distribuição de lucros, cabendo ao sujeito passivo demonstrar que ocorreu o mútuo.

No entanto, no caso, é a própria base da presunção que é posta em causa porque, tendo sido efectuados lançamentos de suprimentos, estes correspondem a reembolsos de outros suprimentos que o sócio detinha noutra sociedade, de tal modo que não existe uma qualquer alteração da situação patrimonial do sócio. Unicamente, o sócio passou a usufruir de um crédito que já detinha numa outra sociedade e esse movimento não poderia sequer ter sido determinado pelo propósito de ocultar o recebimento de lucros, visto que ele poderia já ter obtido reembolso desse suprimento em vez de o utilizar como financiamento de outra empresa.

Nos termos da referida disposição do CIRS, compete à Autoridade Tributária demonstrar a existência dos factos que levem à presunção de que os lançamentos a crédito do sócio constituem adiantamento de lucros. E o que a realidade expressa na contabilidade



evidencia é que esses lançamentos não são mais do aplicação numa outra empresa de um crédito que o sócio já detinha numa outra sociedade do mesmo grupo, nada permitindo concluir que se trata de distribuição de lucros ou do seu adiantamento.

A única questão que verdadeiramente se coloca é a do incumprimento do disposto no artigo 63.º-C, n.º 2, da LCT, que prevê que os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, sejam efectuados através de contas bancárias, e que, como mera obrigação acessória destinada a facilitar a fiscalização tributária, é sancionada com contraordenação nos termos previsto no artigo 129.º do RGIT.

Não há motivo, por todo o exposto, para considerar verificada a tributação em IRS a título de adiantamento por lucros.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a liquidação de IRC n.º 2017... e de retenção na fonte n.º 2017..., bem como a liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., todas referentes ao ano de 2013;

b) Condenar no pagamento de juros indemnizatórios desde o pagamento do imposto até à data da emissão da nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 446 320,19, que não foi contestado pela Requerida, e corresponde ao valor da liquidação a que a se pretendia obstar (artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT).

Notifique.

Lisboa, 15 de maio de 2018

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

José Alberto Pinheiro Pinto

O Árbitro vogal

Américo Brás Carlos

(Vota vencido, conforme declaração que junta)

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Não votei favoravelmente o Acórdão, por dele discordar na parte que determinou a anulação da liquidação nº 2017..., pelas razões que passo a descrever.

O Acórdão entendeu que *“no caso, é a própria base da presunção que está em causa”*.

Entendo que, ao invés do aresto, está verificada a base da presunção – *“o facto conhecido”* (art. 349º C.Civil) – expressa na 1ª parte do nº 4 do artigo 6º do CIRS, na redação vigente à data dos factos (2013). Dispunha essa norma:

*“Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, de prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros”*.

Nesta presunção legal o facto conhecido, que é a base da presunção, é *“o lançamento em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial”*. E, deste facto, foi, como reconhece o Acórdão, feita prova pela requerida ao juntar aos autos cópia dos movimentos contabilísticos que geraram na esfera patrimonial da Requerente a obrigação de pagar, a título de reembolso de suprimentos, as importâncias de €856.962,50 e €130.000,00 ao seu sócio.

O Acórdão, contudo, perante a existência de tais lançamentos a crédito do sócio, não prosseguiu o *iter* subsequente de, sem prejuízo da admissão da prova em contrário, firmar *“o facto desconhecido”* que, em face da norma, consistiria em considerar que tais lançamentos tinham sido feitos a título de lucros ou de adiantamento dos lucros. E não concluiu deste modo porque considerou que:

- *“compete à Autoridade Tributária demonstrar a existência dos factos que levem à presunção de que os lançamentos a crédito do sócio constituem adiantamento de lucros. E o que a realidade expressa na contabilidade evidencia é que esses lançamentos não são mais do que a aplicação numa outra empresa de um crédito que o sócio já detinha numa outra sociedade do mesmo grupo, nada permitindo concluir que se trata de distribuição de lucros ou do seu adiantamento.”*;

- *“Em termos fiscais, não faz sentido imputar, a título de adiantamento por conta dos lucros, os suprimentos efectuados pelo sócio accionista a uma certa empresa, quando eles correspondem, nos registos contabilísticos, ao reembolso dos empréstimos do mesmo valor que o sócio tinha concedido a uma outra sociedade do mesmo grupo.”*
- *“É a própria base da presunção que é posta em causa porque, tendo sido efectuados lançamentos de suprimentos, estes, correspondem a reembolsos de outros suprimentos que o sócio detinha noutra sociedade, de tal modo que não existe uma qualquer alteração da situação patrimonial do sócio.”*

Não concordo com as referidas conclusões, as quais suportam a decisão final no que respeita aos pontos 7 e 8 - Adiantamento por conta dos lucros -, porque:

O que, nos termos do nº 4 do artigo 6º do CIRS, compete à Autoridade Tributária (AT) é provar a existência da base da presunção: no caso, os lançamentos a crédito do sócio escriturados pela Requerente. E, como acima se disse, a sentença reconhece a existência dessa prova. Não compete à AT mais do que isso. Não compete à AT, designadamente, *“demonstrar a existência dos factos que levem à presunção de que os lançamentos a crédito do sócio constituem adiantamento de lucros”*, como refere o aresto. É que, se a demonstração a fazer necessariamente pela AT fosse já dirigida a que os referidos lançamentos a crédito fossem considerados adiantamento de lucros, não seria necessária a citada presunção, ou, pelo menos, não estaria esta legalmente construída como estava à data dos factos.

Na mesma linha, quando o Acórdão nega a existência da base da presunção, porque *“não existe uma qualquer alteração da situação patrimonial do sócio”*, em virtude de os lançamentos de suprimentos a favor do sócio *“corresponderem a reembolsos de outros suprimentos”* (facto que também adiante se questionará), antecipa uma das conclusões possíveis da presunção. No caso, a que ocorreria se a Requerente elidisse a presunção.

A consideração de haver ou não alteração da situação patrimonial do sócio é algo a que se chegará, ou não, depois de consumado o segundo momento do funcionamento da norma que estabelece a presunção. A conclusão sobre se houve, ou não, enriquecimento

patrimonial do sócio, é, logicamente, um ponto de chegada e não o ponto de partida da presunção. Não é permitido ao julgador considerar não verificada a base da presunção com base numa das duas soluções possíveis a que a mesma presunção chegaria.

Por outro lado, o Acórdão considera não estar verificada a base da presunção com o argumento de que o lançamento contabilístico do suprimento a favor do sócio corresponde a créditos do mesmo valor que este detinha noutra sociedade do mesmo grupo. Ao considerar não verificada a base da presunção com o argumento de que estaria verificado algo que é idêntico ao resultado da elisão da mesma presunção - isto é, que o crédito do sócio sobre a Requerente correspondia a uma efetiva entrada de dinheiro ou coisa fungível que tinha anteriormente entrado na esfera patrimonial do sócio através do reembolso de empréstimos/suprimentos anteriores – o Acórdão não observou os momentos lógicos da citada presunção legal, invertendo o seu modo de funcionamento.

Entendo que deveria ter sido considerada existente a base da presunção, deixando o juízo de elisão da mesma para a análise subsequente dos elementos substanciais (e não meramente formais) constantes dos autos. E esta elisão não teria qualquer dificuldade em ser feita, nem seria desproporcionada, atendendo designadamente à natureza real do mútuo ou do empréstimo, realçada aliás pelo Acórdão<sup>1</sup> e à obrigação de também os movimentos relativos a suprimentos deverem ser obrigatoriamente efectuados através das contas bancárias impostas pelo artigo 63º-C da LGT (v. nº 2)<sup>2</sup>. Note-se que o suprimento não é um negócio unilateral do sócio, cujas consequências se circunscrevem à sua esfera pessoal. Sócio, ainda que largamente maioritário, e sociedade beneficiária do suprimento, são pessoas jurídicas distintas<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Concorda-se com o Acórdão (p. 10), quando refere: “*O mútuo é, por sua natureza, um contrato real, que implica a transferência da coisa para que esta possa ser colocada à disposição do mutuário. A atribuição patrimonial efectuada pelo mutuante é um elemento constitutivo e integrante do contrato, pelo o que o contrato não se completa nem existe sem a entrega. (...) E essa característica torna-se igualmente aplicável ao contrato de suprimento quando este assume a modalidade de empréstimo de dinheiro do sócio à sociedade.*”

<sup>2</sup> Afasto-me igualmente da qualificação dada à obrigação do nº 2 do artigo 63º-C da LGT como *mera obrigação acessória*, e reconheço-lhe relevância também para operar a inversão do ónus da prova nos termos do artigo 344º do Código Civil.

<sup>3</sup> O suprimento resultará de deliberação da sociedade ou de cláusula contratual (art. 244º do Código das Sociedades Comerciais) de que também não há evidência. Realçando a distinção entre sócio e sociedade nesta matéria, refere MANUEL ANTÓNIO PITA, *Curso Elementar de Direito Comercial*, Áreas Editora, 2011, p. 201: “*A concretização do suprimento exige sempre, por parte da sociedade, uma vontade de querer celebrar o contrato. Essa vontade há-de ser declarada ao sócio pela gerência da sociedade...*”

Como também concluiu o Acórdão, a efetiva existência de movimentos em dinheiro ou coisa fungível entre estas partes, é condição constitutiva do suprimento e do mútuo. Expressamente concluiu o aresto (p.10): *“A ilusão da presunção não poderá, por conseguinte, fundar-se na mera identificação dos lançamentos contabilísticos como suprimento, mas carece da demonstração dos fluxos financeiros que suportam esses movimentos. E essa prova não foi realizada, visto que não se encontram patentes, no processo, os meios de pagamento que consubstanciam os lançamentos contabilísticos”*.

Não obstante subscrever esta conclusão, o Acórdão não retirou dela a consequência que retiro, e, também por isso, me afasto da sua decisão.

É que não só não se encontra patente nos autos a materialidade dos movimentos contabilísticos que geraram os créditos do acionista sobre a Requerente a título de suprimentos efetuados, como de igual modo, não se encontra patente nos autos a materialidade dos empréstimos/suprimentos e reembolsos anteriores, envolvendo outras empresas do grupo, a montante da Requerente e do sócio, que desaguam na contabilização do crédito do sócio sobre a Requerente.

Note-se que, como assinala o Acórdão (p. 11), no que respeita à importância de €856.962,50, tudo começa com um pagamento deste montante a uma Câmara Municipal, através de cheque emitido por uma sociedade do grupo. Este pagamento é, porém, contabilizado nesta sociedade como um empréstimo à sociedade SGPS do grupo (sociedade participada empresta à sociedade participante) sendo que esta regista um reembolso de suprimento do mesmo valor ao acionista, pessoa singular, que também detém a referida SGPS. Finalmente, pela mesma importância, é registado na contabilidade da Requerente um crédito por suprimento a favor do citado accionista, pessoa singular. Realço que nenhum destes movimentos – nem o movimento final que espelharia o crédito do acionista sobre a Requerente, nem todos os outros que o antecedem e que na lógica da sentença o justificariam - está suportado em quaisquer meios de pagamento de reembolsos ou entrega de dinheiro ou coisa fungível (v. art. 243º. nº 1 do CSC).

No que concerne à quantia de €130.000,00 contabilizada pela Requerente como suprimento efetuado pelo acionista, refere o Acórdão que tem origem num cheque ao portador desse valor, passado pela SGPS do grupo e corresponde, no registo

contabilístico desta empresa, ao reembolso de um suprimento do sócio acionista, pessoa singular (p. 11). Também neste caso, nenhum dos movimentos que, a final, se traduzem na contabilização do referido crédito por suprimentos do acionista à Requerente, está suportado em meios de pagamento que consubstanciem os lançamentos contabilísticos. Acresce, ainda que tal cheque, sem indicação de beneficiário, tinha a seguinte indicação impressa pela entidade bancária emitente do mesmo: “*Cheque não endossável. Obrigatório indicar o nome do beneficiário*” (Doc. 10, fl. 1, anexo ao relatório de inspeção tributária); e não há nos autos qualquer evidência de que tenha sido levantado.

Pelo que, tudo visto, entendo que o pedido de pronúncia arbitral não podia ter sido julgado procedente na parte que mandou anular a liquidação n.º 2017... .

Lisboa, 15 de maio de 2018

Américo Brás Carlos

