

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 394/2020-T

Tema: IRS – Mais-valias por transmissão de quota em sociedade comercial com incorporação de prestações suplementares; Momento da aquisição.

SUMÁRIO

- I. Na transmissão de quota em sociedade por quotas, cujo valor haja sido aumentado por incorporação de prestações suplementares do sócio transmitente, a data que deve ser considerada, para efeitos da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º do CIRS, será a data de aquisição da quota [valor mobiliário] cujo valor foi aumentado.

Acordam os Árbitros Dr. José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Prof.ª Doutora Rita Calçada Pires (Árbitro Vogal) e Dr. Manuel da Fonseca Benfeito (Árbitro Vogal) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 5 de Agosto de 2020, **A... [...]** e **B... [...]**, casados sob o regime de comunhão de adquiridos, residentes na ..., n.º ... –...-...-... – **CALDAS DA RAÍNHA**, doravante designados por **Requerentes** apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas do artigo 2.º, alínea a) e do artigo 10.º, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária [**RJAT**], na sua versão actual, visando a declaração

de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRS, relativa ao ano de 2017, identificada pelo documento **2020...**, tendo aquele imposto devido passado de **1 544,37 €** para **397 854,70 €**, ou seja, num acréscimo de **396 310,33 €** e respectivas liquidações de juros compensatórios e, ainda, que lhe seja reconhecido o direito a ser indemnizada pela prestação de garantia bancária.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:

1. Vício de violação de lei por preterição do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º do CIRS e do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares [IRS] e que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1989.
2. Errada interpretação pela Requerida do direito aplicável, ou seja, do disposto na norma do artigo 43.º, n.º 6, alínea a) do CIRS.

3. No dia 6-8-2020, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT [Requerida].

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. Em 24-9-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 26-10-2020.

7. No dia 21-11-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação e fez a apresentação junto deste Tribunal Arbitral do Processo Administrativo.
8. Ao abrigo do disposto nas alíneas c) e e) do artigo 16.º e n.º 2 do artigo 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT por despacho arbitral de 23 de Novembro de 2020.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, a Requerente apresentou-as, tempestivamente, pronunciando-se sobre o não reconhecimento da banda da Requerida AT quanto à data de aquisição de uma quota que foi objecto de uma alteração do seu valor nominal em aumento de capital, mantendo a sua posição jurídica, reiterando, assim, a procedência do seu pedido e juntando aos Autos Requerimento, apresentado junto dos Serviços de Finanças da ..., de Garantia Bancária emitida pelo C..., SA, em 31 de Agosto de 2020, no valor de 507 147,06 €, no seguimento da citação pessoal que lhe foi feita pela Requerida em 9-8-2020.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos do RJAT [artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do artigo 5.º e artigo 6.º, n.º 1].
12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos do artigo 4.º e do artigo 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
13. O processo não enferma de nulidades.

14. Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir.

II - DECISÃO

A - MATÉRIA DE FACTO

A - 1 - Factos dados como provados

1. A Requerente, **B... [...]**, que foi titular de uma quota de valor nominal de **140 000,00 €**, representativa de 50% do Capital Social da Sociedade **D..., Ld.^a [...]** vendeu-a, em 26 de Maio de **2017, por cessão, pelo preço de 140 000,00 €**.
2. Nessa mesma data de 26 de Maio de 2017, aquela mesma Requerente, **B... [...]**, que foi titular de uma quota de valor nominal de **249 398,95 €** no capital da sociedade, **E..., Ld.^a [...]**, representativa, também, de 50% do seu Capital Social, **vendeu-a, por cessão, pelo preço de 2 667 425,09 €**.
3. O valor nominal das quotas que a Requerente detinha, em cada uma das sociedades, evoluiu, ao longo do tempo em que delas foi titular, da forma que consta do quadro seguinte:

Quota na D., LD ^a .		
Data	Valor [€]	Forma
07/10/1996	4 987,98	Entrada em dinheiro - Constituição Sociedade
18/08/2001	134 675,43	Incorporação de Suprimentos
18/08/2001	336,59	Entrada em dinheiro - Constituição Sociedade
Total	140 000,00	

Quota na E..., LD ^a .		
Data	Valor [€]	Forma
21/04/1977	498,80	Entrada em dinheiro - Constituição Sociedade
18/10/1982	4 489,18	Entrada em dinheiro
13/12/1988	3 491,59	Aquisição de quotas
13/12/1988	66 340,12	Entrada em dinheiro
15/10/1996	24 939,89	Incorporação de Reservas
15/10/1996	149 639,37	Prestações Suplementares
Total	249 398,95	

4. Os requerentes, na sua declaração de rendimentos – IRS, modelo 3 -, apresentada a 25 de Maio de 2018 e relativa aos rendimentos do ano de 2017, no campo 9 «Alienação Onerosa de Partes Sociais e Outros Valores Mobiliários [artigo 10.º, n.º. 1 al. b) do CIRS]», do Anexo G desse Modelo 3 procederam à declaração daquela operação, tendo indicado a data de **16-10-1996** como a data de aquisição da quota na sociedade **D..., Ld.^a [...]**, e a data de **26-5-2017** como a data de realização, e como valor, de aquisição e de realização, a importância de **140 000,00 €**.
5. No campo 4 do Anexo G1 da citada declaração Modelo 3 de IRS de 2017 - «Alienação Onerosa de Partes Sociais e Outros Valores Mobiliários não sujeitos a Tributação [Partes Sociais adquiridas antes de 1 de Janeiro de 1989] », os requerentes preencheram o respectivo quadro, fazendo a inscrição e registos seguintes, correspondendo a importância de **74 819,69 €** à “Aquisição” e **2 667 425,09 €** à “Realização”.

**ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES
SOCIAIS - Adquiridas antes de 1-1-1989**

ANEXO G1 - MODELO 3 - IRS - 2017				
Aquisição			Realização	
Mês	Ano	Valor [€]		Valor [€]
4	1 977	498,80		17 782,83
10	1 982	4 489,18		160 045,51
		69		
12	1 988	831,71		2 489 596,75
		74		
		819,69		2 667 425,09

6. A Requerente foi alvo de um procedimento de inspecção tributária a coberto da Ordem de Serviço OI2019..., levado a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ... e, tempestivamente, foi notificada do conteúdo do Projecto de Relatório dessa Acção Inspectiva ao ano de 2017 [RIT], nos termos do artigo 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira [RCPITA], em **10-2-2020** pelo Registo RF ... PT, através do Ofício sob a referência ... e exerceu, a seu devido tempo, o seu legal direito de audiência prévia, nos termos do artigo 60.º da LGT e do artigo 60.º do aludido RCPITA.
7. O Relatório Final da Inspeção Tributária foi enviado ao mandatário dos Requerentes pelo Ofício com a referência SPGAI –... sob o AR RF ... PT, de 4-3-220 e nele a Requerida AT notificou-os de que procedeu à alteração ou correcção do Rendimentos dos Requerentes relativamente a 2017 para o valor de **1 335 166,86 €**, daí resultando uma correcção feita pela AT à matéria colectável, em sede de IRS, para **373 846,72 €**.
8. A Requerida AT, através dos Serviços de Finanças de ..., procedeu à demonstração do acerto de contas, em sede de IRS, dos Requerentes, estornando o IRS liquidado de **1 544,37 €** e acertando a Liquidação de IRS de 2017 dos Requerentes pelo valor de **371 840,15 €**, acrescida de Juros compensatórios de **25 916,74 €** e de juros de

compensação por recebimento indevido, no montante de **97,81 €**, resultando dessas operações uma importância a pagar, **até ao dia 27 de Maio de 2020, de 399 399,07 €**.

9. Por citação pessoal, emitida em 9 de Agosto de 2020, foi instaurado aos Requerentes o **Processo de Execução Fiscal n.º ...2020...**, pelo montante de imposto ora corrigido [IRS], de **399 399,07 €**, de juros de mora, no montante de **1 623,02 €**, para que os Requerentes, no prazo legal, procederem ao pagamento ou deduzir oposição, com os fundamentos previstos no artigo 204.º CPPT.
10. Os Sujeitos passivos, por requerimento apresentado junto dos Serviços de Finanças da ..., em 3 de Setembro de 2020, e para suspensão do processo executivo, vieram juntar Garantia Bancária emitida pelo C..., SA, em 31 de Agosto de 2020, no valor de **507 147,06 €**, no seguimento dessa citação pessoal.

A - 2. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, competindo-lhe antes seleccionar os factos relevantes para a decisão da causa, recortados em função da sua pertinência jurídica e adequada às várias soluções plausíveis da questão de Direito a decidir, nos termos da aplicação conjugada do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 1 do artigo 596.º e n.º 3 do artigo 607.º, estes do CPC, aplicáveis por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, como aliás o admite o Tribunal Central Administrativo Sul, no seu Acórdão, proferido em 25-6-2019, no Processo n.º. 2459/14.0BESNT e disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1b5cfb9fdf24abb08025842400486a8b?OpenDocument>, que, no seu sumário, refere:

“1. Relativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor (cfr.artºs. 596, nº.1 e 607, nºs. 2

a 4, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123, nº.2, do C.P.P.Tributário).

2. 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 redacção da Lei 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g.força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação”.

[*ítálico nosso*].

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo [PA] juntos aos autos, consideraram-se provados com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/13, “o (...) relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Ora, certo é que nas suas alegações, a Requerente impugna as afirmações constantes do RIT, na parte que se refere à matéria de correcção de IRS e mais valias corrigidas pela AT, pela venda da quota que a Requerente esposa detinha na sociedade **E..., Ld.^a [...]** e aceitando o montante das menos valias calculadas pela Requerida no valor de **43 047,48 €**, na cedência da quota detida na sociedade **D..., Ld.^a [...]**, **considerando, que, nesta parte, não há dissenso.**

B - DO DIREITO

A situação *sub judice* reconduz-se, em suma, a determinar o enquadramento jurídico-fiscal, em sede de IRS, da sujeição ou não a tributação por mais valias, de parte do valor de venda da quota detida pela Requerente na sociedade **E..., Ld.^a [...]**, no que se refere ao reforço do seu valor nominal, por **incorporação de prestações suplementares no capital da sociedade** e transmitida em **26-5-2017** e se essa transmissão se integra no prescrito no artigo 5.º do **Decreto-Lei n.º 442-A/88**, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRS, e que estabelece o seguinte:

“Artigo 5.º

Regime transitório da categoria G

1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código. (Redacção do Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho)

2 - Cabe ao contribuinte a prova de que os bens ou valores foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor deste Código, devendo a mesma ser efectuada, quanto aos valores mobiliários, mediante registo nos termos legalmente previstos, depósito em instituição financeira ou outra prova documental adequada e através de qualquer meio de prova legalmente aceite nos restantes casos.

3 - Quando, nos termos dos n.ºs 8 e 10 do artigo 10º do Código do IRS, haja lugar à valorização das participações sociais recebidas pelo mesmo valor das antigas, considera-se, para efeitos do disposto no n.º 1, data de aquisição das primeiras a que corresponder à das últimas. (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 6/93, de 9 de Janeiro).

A Requerente, no seu pedido, alega que as quotas que detinha, em cada uma das sociedades, eram, à data da venda, respectivamente, de valor nominal **140 000,00 €** e de **249 398,59 €**, nas duas sociedades **D..., Ld.^a [...]** e **E..., Ld.^a [...]**, tendo o seu valor nominal evoluído, ao longo do tempo em que delas foi titular, da forma que consta do quadro seguinte.

Quota na D..., LD^a.		
Data	Valor [€]	Forma
07/10/1996	4 987,98	Entrada em dinheiro - Constituição Sociedade
18/08/2001	134 675,43	Incorporação de Suprimentos
18/08/2001	336,59	Entrada em dinheiro - Constituição Sociedade
Total	140 000,00	

Quota na E..., LD^a.		
Data	Valor [€]	Forma
21/04/1977	498,80	Entrada em dinheiro - Constituição Sociedade
18/10/1982	4 489,18	Entrada em dinheiro
13/12/1988	3 491,59	Aquisição de quotas
13/12/1988	66 340,12	Entrada em dinheiro
15/10/1996	24 939,89	Incorporação de Reservas
15/10/1996	149 639,37	Prestações Suplementares
Total	249 398,95	

Em 26 de Maio de 2017, vendeu a Requerente esposa aquelas duas quotas, respectivamente, por **140 000,00 €**, a que detinha na sociedade **D..., Ld.^a [...]** e por **2 667 425,09 €**, a que detinha na sociedade **E..., Ld.^a [...]**.

Como se refere articulado em 15 e 33 do seu pedido de pronúncia arbitral, **da operação da venda da quota de 140 000,00 €, resultou uma menos valia de 43 047,48 €**, nos termos prescritos no CIRS para o apuramento das mais e menos valias tributáveis, não havendo, nesta parte e questão, dissenso entre o entender da Requerente e da Requerida, quanto ao que esta apurou no RIT.

Porém, quanto à quota detida na sociedade **E..., Ld.^a [...]**, vendida por **2 667 425,09 €**, no entender da Requerente, tal quota é única e o seu valor nominal, à data da venda, é o resultado do somatório de sucessivos aumentos, por reforços dos sócios, sob a forma de entradas de dinheiro ou de prestações suplementares e de incorporação de reservas.

E, assim, no quadro 4 do Anexo G1 da Declaração de Rendimentos, para efeitos de IRS – Modelo 3 – do ano de 2017, os requerentes procederam ao preenchimento da declaração da operação de compra e venda da quota alienada na sociedade **E..., Ld.^a [...]**, **tratando e consubstanciando a sua venda como uma operação isenta de tributação por mais valias na sua totalidade, calculando e repartindo os valores de realização, de forma proporcional ao valor nominal da quota em cada um dos seus momentos [anos – 1977, 1982, 1988 e 1996]**, como se explicita no quadro a seguir.

**ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES SOCIAIS - Adquiridas
antes de 1-1-1989**

ANEXO G1 - MODELO 3 - IRS - 2017				Cálculo do Valor de Realização		
Aquisição			Realização			
Mês	Ano	Valor [€]	Valor [€]	Quota	%	Valor [€]
4	1 977	498,80	17 782,83	498,80	0,67	17 782,83
10	1 982	4 489,18	160 045,51	4 489,18	6,00	160 045,51

						2 489
12	1 988	69 831,71	2 489 596,75	69 831,71	93,33	596,75
						2 667
		74 819,69	2 667 425,09	74 819,69	100,00	425,09

Os Requerentes, no articulado, n.º 21 e seguintes, vêm dizer que foram notificados de um projecto de Relatório de Inspeção Tributária, sobre o qual exerceram o seu direito de audição prévia, e posteriormente do Relatório definitivo, em que a sua liquidação de IRS é substituída por uma nova, na qual é acrescentado um rendimento tributável no montante de **1 335 166,86 €** e do qual viria a resultar um acréscimo de imposto de **373 846,72 €**.

É desta liquidação que os requerentes recorrem para este Tribunal Arbitral, com o fundamento de que o ganho obtido com a venda da participação social na **E..., Ld.^a** [...], está excluído de tributação nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/888, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares [CIRS], entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1989.

De Direito, os requerentes alegam, em síntese, que, no ganho obtido com a venda daquela participação social, estão cobertos pelo regime transitório acima referido do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que a aprovou o CIRS, por a mesma ter sido adquirida anteriormente a 1 de Janeiro de 1989.

A Requerida AT defende-se, dizendo que a liquidação de IRS feita aos requerentes sob o n.º 2020..., referente ao ano económico de 2017, foi efectuada em resultado das correcções determinadas no âmbito da Acção Inspectiva desenvolvida pelos Serviços de Inspeção da Direcção de Finanças de ... e determinada pela Ordem de Serviço OI2019..., com o propósito de controlar as mais valias geradas por operações realizadas com valores mobiliários durante 2017 e motivada pela circunstância de os requerentes terem declarado mais valias mobiliárias na sua declaração de rendimentos do ano de 2017.

Entende a Requerida que, face à constante valorização da quota dos Requerentes pelos sucessivos aumentos de capital na sociedade **E..., Ld.^a** [...], os serviços de inspeção consideraram que o valor de aquisição deveria ser corrigido em função das datas e dos valores dos aumentos de capital da sociedade conforme consta do Relatório de Inspeção [RIT].

Nesse RIT, que se transcreve, a Requerida assume que dos 6 (seis) momentos de alteração do valor nominal da quota transmitida, 5 (cinco) deles estão excluídos de tributação, concordando, nesta parte com a Requerente.

Relatório de Inspeção Tributária

Quota na E..., LD ^a .				
Aquisição				Tratamento
Data	Valor Nominal [€]	Valor Aquisição [€]	Descrição	
21/04/1977	498,80	498,80	Constituição da Sociedade	Excluídos de Tributação
18/10/1982	4 489,18	4 489,18	Aumento de Capital - Dinheiro	
13/12/1988	3 491,59	3 491,59	Aquisição de Quota	
13/12/1988	63 340,12	63 340,12	Aumento de Capital - Dinheiro	
15/10/1996	24 939,89	24 939,89	Aumento de Capital - Incorporação Reservas	
15/10/1996	149 639,37	149 639,37	Aumento de Capital - Prestações Suplementares	Sujeitos a Tributação

	246		
	398,95	246 398,95	

Mas, quanto ao último momento, por o ser **por incorporação de prestações suplementares**, no entender da Requerida, estaria sujeito a tributação e nessa conformidade, a AT procedeu à correcção do Rendimento líquido, na proporção o rendimento declarado, ou seja, reiterando o entendimento vertido no aludido RIT, e para cuja fundamentação remete, como aquelas Prestações Suplementares, de **60%** do valor total da Quota da Requerida, cônjuge esposa, [149 639,37 € / 249 398,95 € = 60%].

QUOTA NA E..., LD^a.

Aquisição				Realização		
Data	Valor [€]	K	Valor Actualizado[€]	Quota [€]	%	Valor [€]
21/04/1977	498,80		Não sujeito	498,80	0,20	5 334,87
18/10/1982	4 489,18		Não sujeito	4 489,18	1,80	48 013,64
13/12/1988	3 491,59		Não sujeito	3 491,59	1,40	37 344,00
13/12/1988	66 340,12		Não sujeito	66 340,12	26,60	709 535,07
15/10/1996	24 939,89		Não sujeito	24 939,89	10,00	266 742,46
15/10/1996	149 639,37	1,51	225 955,45	149 639,37	60,00	1 600 455,05
Total	249 398,95			249 398,95	100,00	2 667 425,09

E procede, assim, à distribuição do seu valor de venda, nessa proporção de 60% - **1 600 455,05 €** - [60% * 2 667 425,09 = 1 600 455,05 €], incorporando-o no valor de realização sujeito a tributação em IRS, por mais valias, resultando daí, **um incremento corrigido de 1 374 499,61 €**, dado pela diferença entre aquele valor de 1 600 455,05 € e o valor da quota que

considerou sujeito a tributação – 149 639,47 € - depois de actualizado com o coeficiente de 1,51, constante da Portaria 326/2017, de 30 de Outubro, tratando, assim, aquele valor como tendo sido realizado em 1996.

149 639,37	1,51	225 955,45	149 639,37	60,00	1 600 455,05
------------	------	------------	------------	-------	-----------------

Como os Requerentes, enquanto sujeitos passivos “optaram pelo englobamento do valor respeitante às alienações das partes sociais (quotas, deverá ser adicionado ao rendimento colectável declarado o valor de 1 333 512,03” que resultou do somatório daquele valor de 1 374 499,61 € com as menos valias da venda da quota da sociedade D..., Ld.^a [...] – 43 047,48 € - [valor este que não está em discussão, por, no entender dos Requerentes, quanto a ele não dissentirem, conforme articulado 33 do seu pedido de pronúncia arbitral], depois de umas outras pequenas rectificações que constam do segundo mapa elaborado pela requerida, a fls 14 do RIT:

Correcções processadas pela Requerida em Mais Valias

Descrição	Mais Valias Actualizadas [€]
Alienação Imóvel - Anexo G – 2 367 - R	396,68
Menos Valias D... não contestadas	-43 047,48
Mais Valias em Unidades Participação	1 853,17
Mais Valias em Unidades Participação	1 861,58
Cutelarias – Prestações Suplementares	1 374 499,61
Total	1 335 563,54

Mais Valia – Sujeito Passivo A	1 853,17
Total para o Sujeito Passivo B	1 335 563,54

Porém, como os Requerentes, na Declaração modelo 3 referente ao ano de 2017, apresentaram o ANEXO G, onde fazem constar a alienação do imóvel rústico sob a matriz 2367 no campo 4001, então o rendimento a corrigir será de **1 335 166,86 €**, dado pela diferença entre o já declarado, nesse anexo e o ora apurado: **-396,68 € [mais valias do imóvel]** e **1 335 563,54 € [mais valias corrigidas decorrentes da correcção feita]**, ou seja, **1 335 563,54 € - 396,68 € = 1 335 166,86 €**.

Deste modo, e no entender da Requerida AT, sendo de 28% a taxa a aplicar àquele valor de **1 335 166,86€**, no âmbito da alínea c) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, daí decorreria um acréscimo de imposto, em sede de IRS, de **373 846,72€ € [1 335 166,86 € * 28% = 373 846,72 €]**.

Aqui chegados, cumpre apreciar.

Para o que interessa para a questão a decidir, [já que a matéria de aumento de capital na sociedade **D..., Ld.^a [...]** e os aumentos de capital realizados até á entrada em vigor do Código do IRS, estão fora de apreciação por este Tribunal, por consensualizados], a Requerida, em síntese, alega que, durante o período de tempo entre a aquisição da quota na sociedade **E..., Ld.^a**, 21 de Abril 1977 e a data da sua venda, ocorrida a 26-5-2017, o capital da sobredita sociedade foi alvo de quatro operações de aumento de capital:

- uma, em 1982, com entradas dos sócios;
- outra, em 1986, também, por entrada dos sócios,;
- uma outra por incorporação de reservas em 1996; e,
- nessa mesma data, uma outra por incorporação de prestações suplementares.

E, sobre a questão de se saber em que data se deve considerar que os **valores mobiliários** foram adquiridos, convoca-se o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º do CIRS que fixa *a data de aquisição dos valores que lhes deram origem*, como aí se preceitua:

“a) A data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objeto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem”.

[itálico, negrito e sublinhado nossos].

Acrescentando, de seguida, que o aumento de capital social de uma sociedade por quotas pode ocorrer por duas formas: ou por incorporação de reservas ou por novas entradas dos sócios.

E, conclui, assim, dizendo, que, considerando a redação do mencionado preceito, “*apenas se reportam à data de aquisição dos valores mobiliários originários, os aumentos de capital que resultem da incorporação de reservas, encontrando-se excluídos os aumentos dos valores das quotas ou outras participações sociais em resultado de novas entradas dos sócios*”, o que valeria por dizer que, no seu entendimento, os aumentos de capital por incorporação de prestações suplementares deve ser tributados na respectiva proporção, reiterando o entendimento vertido no RIT para o qual remete.

Sobre a questão controvertida, outra é a posição da Requerente, chamando à colação o Acórdão do STA, de 7 de Marco de 2018, proferido no processo n.º 0149/17, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cd3dd80bc8fc012c8025824e004c4500?OpenDocument>, que, sumariando, refere:

“I - O aumento de capital de uma empresa assume duas diversas formas, ou se realiza por incorporação de reservas ou por novas entradas.

II - Quando o aumento de capital assume a forma de novas entradas, ou os sócios/acionistas das empresas adquirem novas quotas/ações emitidas pela empresa, ou não há criação de novas quotas/acções mas é aumentado o valor nominal das existentes.

*III - Em 30.04.1999, por escritura pública de Cessão De Quota, Divisão e Aumento de Capital, os sócios daquela sociedade por quotas, entre outras coisas “deliberam aumentar o capital da mesma (...), **em reforço das suas quotas**” expressão com o sentido inequívoco de que não houve aumento do número de quotas pelo que a situação concreta tem enquadramento no disposto no artº 43º nº 4, al. a) do CIRS “A data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas, ou por substituição daqueles, designadamente **por alteração do valor nominal** ou modificação do objecto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem”.*

E salienta o que aquele Tribunal superior entende, por forma de aumento de capital [incorporação de reservas ou entradas em dinheiro] e por reforço do valor nominal de uma quota e não por aumento do número de quotas.

“A legislação comercial prevê a possibilidade de serem efectuados aumentos de capital. Por regra, tal operação funciona como uma fonte de financiamento para a empresa, para desenvolver novos projetos, um plano de expansão da organização, ou para fazer uma reestruturação da atividade da empresa com a utilização de novos capitais próprios da organização que podem provir dos atuais acionistas ou sócios das empresas ou ser aberta a novos investidores.

O aumento de capital de uma empresa assume duas diversas formas, ou

se realiza por incorporação de reservas, implicando uma mera operação contabilística, na qual as reservas (ou seja, nos lucros obtidos no passado e ainda detidos) se transferem para o capital social da organização, sem mudança da situação líquida da empresa, ou por novas entradas.

Quando, como na situação em análise, o aumento de capital assume a forma de novas entradas, em dinheiro ou em bens, a operação implica um processo diferente, com uma alteração da situação líquida da empresa, devido à entrada de dinheiro (ou de bens) na empresa. Neste caso, ou os sócios/acionistas das empresas adquirem as novas quotas/ações emitidas pela empresa, ou não há criação de novas quotas/acções mas é aumentado o valor nominal das existentes e, em ambas estas situações o resultado dessa operação serve para reforçar o capital social da organização.

Quando há emissão de novas quotas/ações esta é feita a um preço definido e, na maioria das vezes, as novas quotas/ações encontram-se reservadas aos anteriores sócios/acionistas, podendo ainda verificar-se a aquisição de novas quotas/acções por novos sócios. De acordo com o disposto no art.º 92.º, n.º 4 do CSC “A deliberação de aumento de capital deve indicar se são criadas novas quotas ou acções ou se é aumentado o valor nominal das existentes, caso exista, sendo que na falta de indicação, se mantém inalterado o número de acções”.

(...), por escritura pública de Cessão De Quota, Divisão e Aumento de Capital, os sócios daquela sociedade por quotas, entre outras coisas “deliberam aumentar o capital da mesma de quatrocentos mil escudos, para um milhão e cem mil escudos, correspondente a cinco mil quatrocentos e oitenta e seis euros e setenta e oito cêntimos, aumento

este de setecentos (...) contos, integralmente subscrito e realizado em dinheiro pelos actuais sócios, em reforço das suas quotas”.

Assim, não carece de indagação, efectuada na sentença recorrida, contrariamente ao que vem referido pela recorrente, através dos movimentos financeiros da empresa, a constatação de que o aumento de capital se não fez por incorporação de reservas, mas por novas entradas, sem aumento do número de quotas, e com o aumento do valor nominal das quotas preexistentes. Foi esta a deliberação dos sócios que os movimentos financeiros contabilizados apenas permitem reafirmar.

A expressão em “reforço das suas quotas”, constante da escritura pública de cessão de quota, divisão e aumento de capital, antes mencionada, tem o sentido inequívoco de que não houve aumento do número de quotas.

*Por nos depararmos com um aumento do valor nominal das quotas, como vimos, fica sem qualquer suporte lógico ou legal o entendimento da recorrente de que tal situação não tem enquadramento no disposto no artº 43º nº 4, al. a) do CIRS [actualmente a) do n.º. 6 do artigo 43º do CIRS, com a mesma redacção] "A data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas, ou por substituição daqueles, designadamente **por alteração do valor nominal** ou modificação do objecto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem".*

Não tem qualquer relevo para a decisão da impugnação que o aumento de capital haja sido efectuado em cumprimento de uma obrigação legal, ou por mera decisão empresarial, voluntária e apenas orientada por

critérios do interesse particular dos sócios daquela referida sociedade, dado que uma e outra situação não originam diversos regimes de tributação”

E, para sufragar o entendimento que dá àquela norma, quanto à alteração do valor nominal da quota cita o acórdão do CAAD, proferido no processo n.º 688/2019-T:

“No caso em apreço, constata-se que o capital da F..., LDA, sociedade por quotas que antecedeu a da C..., SA, foi repartido inicialmente por igual pelos três sócios, e todos os aumentos realizados até 22-11-2014, inclusive, foram realizados em numerário ou por incorporação de reservas ou transformação de prestações suplementares, em partes iguais para os três sócios, mantendo-se, assim, 1/3 do capital na titularidade do Requerente A..., desde o início até 22-11-2004.

(...)

Com estes aumentos de capital não foram criadas quotas, mas foi aumentado o valor nominal das existentes, inclusivamente o valor da quota de 1/3 do capital social que o Requerente detinha.

À face da referida jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, está-se perante situações de mera «alteração do valor nominal» da quota do Requerente A..., que se enquadram na hipótese prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º do CIRS, em que as alterações se reportam à data de aquisição da participação social pelo Requerente.

Por isso, nenhum destes aumentos de capital afasta a relevância da data de aquisição da quota pelo Requerente, anterior à vigência do CIRS”.

Ora,

Quanto à natureza das prestações suplementares e antes de uma pronúncia sobre a questão *decidendi* será útil e oportuno fazer um breve excuro sobre o que sobre as mesmas se vem dizendo desde a publicação do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que procedeu a diversos ajustamentos e melhorias ao Plano Oficial de Contabilidade de 1977 [POC] que, nas notas explicativas da «**Classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados**», na conta 53 inclui as Prestações Suplementares ao referir: *“Esta conta será utilizada em conformidade com o previsto no Código das Sociedades Comerciais, não compreendendo assim os suprimentos que são de incluir na conta 25 «Accionistas (sócios)».*

Este Decreto-Lei que viria a ser revogado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, aprovou o Sistema de Normalização Contabilística [SNC], obrigatoriamente aplicável às sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais, no seu artigo 6.º, n.º 3, alíneas a) e b) , e a propósito da *“Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas”* de uma empresa mãe sujeita ao direito nacional fala em *“partes de capital”* detidas por conta de uma entidade que não seja a empresa mãe ou uma subsidiária ou detidas como garantia. E, no ponto 4.1 do seu Anexo, fixa que o Código de contas será publicado através de Portaria do membro do Governo responsável pela área das Finanças.

E assim surge a Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, que aprova o código de contas constituído por: *“1) Quadro síntese de contas; 2) Código de contas; e 3) Notas de enquadramento”*, e que, nas Notas de Enquadramento, nas suas considerações gerais refere: *“As presentes notas de enquadramento têm o objectivo de ajudar na interpretação e ligação do código de contas com as respectivas NCRF, funcionando como mero auxiliar aos preparadores da informação financeira. Não se trata de uma ligação exaustiva entre o código de contas e as NCRF, mas apenas algumas referências específicas para determinadas contas”*, e, na «**Classe 5 — Capital, reservas e resultados transitados**», inclui a conta «53 - Outros instrumentos de capital próprio», dizendo:

“Esta conta será utilizada para reconhecer as prestações suplementares ou quaisquer outros instrumentos financeiros (ou as suas componentes) que não se enquadrem na definição de passivo financeiro. Nas situações em que os instrumentos financeiros (ou as suas componentes) se identifiquem com passivos financeiros, deve utilizar -se rubrica apropriada das contas 25 — Financiamentos obtidos ou 26 — Accionistas/sócios”

[Itálico e negrito nossos].

O próprio CIRC reconduz as prestações suplementares a “*entradas dos sócios*” no Capital da Sociedade que as recebe, afastando-as da determinação do lucro tributável, conforme alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC, devendo, por isso, estas prestações considerar-se como inerentes à participação social dos sócios na sociedade.

Sobre a natureza das prestações suplementares de capital, o artigo 210.º do Código das Sociedades Comerciais, no seu n.º 2 determina que as mesmas **têm sempre por objecto dinheiro** e se o contrato de sociedade nada referir, quanto ao seu critério de repartição entre os sócios deve considerar-se que a obrigação de as prestar pelos sócios é **de acordo com o valor da sua quota – proporcional à sua quota de capital – e não vencem juros**, distinguindo-se, aí, dos suprimentos, para além de que o incumprimento da obrigação de efectuar prestações suplementares é sancionado com a perda, total ou parcial, da quota e, eventualmente, com a exclusão do sócio da sociedade, nos termos do n.º 1 do artigo 212.º, bem como dos artigos 24.º e 205.º do CSC.

“Artigo 210.º

(Obrigações de prestações suplementares)

“1 - Se o contrato de sociedade assim o permitir, podem os sócios deliberar que lhes sejam exigidas prestações suplementares.

2 - As prestações suplementares têm sempre dinheiro por objecto.

3 - O contrato de sociedade que permita prestações suplementares fixará:

a) O montante global das prestações suplementares;

b) Os sócios que ficam obrigados a efectuar tais prestações;

c) O critério de repartição das prestações suplementares entre os sócios a elas obrigados.

4 - A menção referida na alínea a) do número anterior é sempre essencial; faltando a menção referida na alínea b), todos os sócios são obrigados a efectuar prestações suplementares; faltando a menção referida na alínea c), a obrigação de cada sócio é proporcional à sua quota de capital.

5 - As prestações suplementares não vencem juros”

No acórdão n.º 0047/07.6BEBRG da 2ª. secção do C.T. do TCA-Norte, em 17-11-2010 disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/fed0ebd54e0321d48025796b0055e469>, refere-se:

*“I - Constituindo as **prestações suplementares de capital entradas em dinheiro que podem ser realizadas pelos sócios de sociedade por quotas para reforço do património desta** (para além do montante do capital social) não vencem juros e podem ser-lhes restituídas porque não se incluem no capital da sociedade, distintamente do que ocorre com os suprimentos propriamente ditos na medida em que estes constituem empréstimos efectuados pelos sócios à sociedade e, como tal, implicam para esta a obrigação de restituir.*

II- As prestações suplementares de capital visam objectivos idênticos aos do aumento de capital, sem envolver o formalismo e a responsabilidade deste e daí que, tal como o aumento de capital realizado pela Impugnante foi considerado pela administração

tributária na determinação do valor de aquisição, também o devem ser as referidas prestações suplementares.”.

E sustenta-se, na sua fundamentação, que:

“As chamadas prestações suplementares de capital são entradas em dinheiro que podem ser realizadas pelos sócios de sociedade por quotas para reforço do património desta, para além do montante do capital social, não vencendo juros e podendo ser-lhes restituídas, as quais não se incluem no capital da sociedade — nestes termos, Luís Brito Correia, Direito Comercial, 20 volume, 1989, AAFDL, pág. 29 7-298”.

“As prestações suplementares de capital distinguem-se dos suprimentos propriamente ditos na medida em que estes constituem empréstimos efectuados pelos sócios à sociedade e, como tal, implicam para esta a obrigação de restituir, ao passo que as prestações suplementares, visam o reforço do património social podendo ou não ser restituídas — neste sentido, acórdão STJ 9 Jan. 92, processo 77834, www.dgsi.pt.

“As prestações suplementares assumem o papel de um complemento do património social e não, como os suprimentos, de mero mútuo à sociedade — assim, António Menezes Cordeiro, Manual de Direito das Sociedades, Volume II, Das Sociedades em Especial, 2007, pág. 289”.

“Nesta medida, é de considerar que com transmissão das acções detidas pela Impugnante e representativas do capital da G... Aviro (TIA) para a G... Palencia foram transmitidas a esta, entre o mais, e como consta do contrato, os direitos de conteúdo patrimonial decorrentes das prestações suplementares de capital efectuadas pela Impugnante, sem que se mostre necessário prever expressamente e de modo separado um

acordo de cessão de tais direitos, uma vez que eles decorrem da titularidade das participações sociais”

(...)

*De resto, as prestações suplementares de capital visam objectivos idênticos aos do aumento de capital, sem envolver o formalismo e a responsabilidade deste e daí que, tal como o **aumento de capital realizado pela Impugnante foi considerado pela administração tributária na determinação do valor de aquisição, também o devem ser as referidas prestações suplementares.***

Assim, afigura-se-nos que, nesta parte, a correcção efectuada pela administração tributária não pode manter-se.».

[itálico, negrito e sublinhado nossos].

É, assim, seguro afirmar-se que, enquanto que a realização do capital social é obrigatória, as prestações suplementares têm carácter facultativo e dependem de expressa deliberação dos sócios, sendo, também e nesta medida, clara a diferenciação entre as prestações suplementares e a obrigação de entradas para o capital social, como decorre, entre outros, dos artigos 25.º a 30.º, 176.º n.º 1, alínea a), 178.º e 179.º; 202.º a 208.º, 277.º e 285.º e 286.º do Código das Sociedades Comerciais, pelo que as prestações suplementares de capital são, inequivocamente, contribuições dos sócios para o reforço do capital próprio da sociedade, dado que se inserem na capacidade e escopo lucrativo da sociedade.

Nessa medida são *quase-capital social, capital social adicional* ou *capital social móvel da sociedade* e, por essa razão, se mobilizarmos o ***critério da prevalência da substância sobre a forma***, a deliberação de efectuar prestações suplementares para reforço dos capitais próprios de uma sociedade por quotas, por se concluir que é a melhor forma de lhe reforçar a viabilidade

financeira, mormente em momentos de normalidade e *estabilidade* do sistema financeiro, em que os juros que a Banca cobra possam ser apelativos para os aforradores, nesse âmbito e sentido, as *prestações suplementares têm a natureza de partes de capital*, não se incluem no passivo da sociedade, como um direito de crédito comum, mas constituem uma **componente do capital próprio da sociedade** e foi por isso que foram reconhecidas, no direito contabilístico, na Classe 5 - Capital, reservas e resultados transitados, e de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística [SNC], na conta 53 - “Outros instrumentos de capital próprio” que é utilizada para reconhecer as prestações suplementares ou quaisquer outros instrumentos financeiros, ou suas componentes, que não se enquadrem na definição de passivo financeiro, ao contrário das situações em que os instrumentos financeiros e suas componentes se identifiquem com passivos financeiros, caso em que deve utilizar-se a rubrica apropriada das contas 25 - “Financiamentos obtidos” ou 26 - “Acionistas/sócios”, nos termos das referidas Notas de Enquadramento, salientando-se que, em termos contabilísticos, a inclusão das prestações suplementares no capital próprio de qualquer sociedade por quotas deve atender à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal, em consonância com o referido princípio da substância sob a forma.

Em termos funcionais, de enquadramento e de objectivo dos meios financeiros afectos pelos sócios, as prestações suplementares, repete-se, desempenham na vida societária uma **função afim aos aumentos de capital**, como modo de financiamento da sua actividade, mas com inegáveis vantagens para o objectivo social, o que justifica, por isso, o crescente recurso às mesmas entre nós, onde abundam as pequenas e médias empresa, de cariz familiar, além de constituíram uma clara vantagem num panorama [actual] de crescente e generalizado sobre-empresariado das sociedades e da sua subcapitalização.

De facto, tal qual o aumento de capital, as prestações suplementares dotam essas sociedades dos recursos necessários ao financiamento dos seus projectos de desenvolvimento sem se abrirem a estranhos além de que tais formas de reforço dos capitais da sociedade são considerados pelos especialistas mais cautelosos como um “instrumento fundamental para o equilíbrio económico-financeiro da sociedade”, atentos os requisitos menos rígidos para a sua

realização e, também, a sua não sujeição a formalidades adicionais de registo comercial, não só no que toca à deliberação de chamamento, comparativamente com a deliberação de aumento de capital que carece da exigente maioria qualificada de $\frac{3}{4}$ dos votos para sua aprovação.

Em suma: as prestações suplementares de capital **têm uma função dupla**: por um lado, a **capitalização da sociedade, ao adequarem o capital próprio às necessidades sociais e, por outro lado, também, podem funcionar como uma garantia dos credores**, por não poderem ser restituídas se o Capital Próprio ficar inferior à soma do capital e da reserva legal. Essa é uma das funções do Capital Próprio de uma sociedade e, como tal, é uma garantia para os credores.

Por tudo isto, pode-se avançar que as prestações suplementares consistem em **capital próprio da sociedade, vinculado ao princípio da conservação do capital**, sendo nula a deliberação de restituição de prestações suplementares que viole esta disposição e atente contra a intangibilidade do capital social, conforme alínea d) do n.º 1 do artigo 56.º Código das Sociedades Comerciais.

Acresce, a este propósito, e comprovando a vinculação das prestações suplementares ao capital social, o que determina o n.º 3 do artigo 213.º do Código das Sociedades Comerciais, no que refere que as prestações suplementares não podem ser restituídas aos sócios depois de declarada a insolvência da sociedade. Desta forma, em caso de insolvência, o valor que o sócio afectou à sociedade a título de prestações suplementares servirá, antes de mais, para a satisfação dos credores sociais, não podendo os sócios concorrer com estes para satisfazerem o seu crédito, escrevendo, a este propósito RAÚL VENTURA que *“uma vez satisfeitos totalmente, na fase de liquidação, os credores sociais, nada obsta à restituição das prestações suplementares; nem os interesses dos credores sociais, que já estão satisfeitos, nem os interesses da sociedade, cuja actividade já está extinta.”*

Contabilisticamente, a realização de prestações suplementares pelos sócios produzirá modificações patrimoniais no activo e no passivo da sociedade e será reflectida no balanço da

mesma, mediante a realização de dois registos: um a débito - com a entrega de dinheiro pelo sócio à sociedade, opera-se uma modificação patrimonial no activo desta, onde se registará a nova entrega de meios - e outro a crédito - se a sociedade ficar obrigada a restituir o montante entregue a título de prestação suplementar realiza-se um registo a crédito nas contas que sinalizam o activo.

Assim, *as prestações suplementares* são assumidas como prestações pecuniárias dos sócios **vinculadas ao capital social da sociedade** e, como tal, só lhe poderão ser restituídas se o património líquido da sociedade for suficiente para cobrir a soma do capital social e da reserva legal [cumprindo assim o princípio da intangibilidade do capital social] e, na falta de um regime jurídico-tributário explícito e próprio, não podem deixar de seguir o regime jurídico aplicável à tributação das partes do capital social. Até porque estas prestações cumprem, funcionalmente, aquele papel, porquanto, como se disse, constituem **montantes vinculados que respondem pelas dívidas sociais e que não podem ser restituídos pela sociedade se a situação patrimonial da mesma ficar aquém do legalmente exigido.**

Desta forma, as prestações suplementares, enquanto valores mobiliários, deverão ser tratadas como *partes de capital*, também para efeitos da sua qualificação e determinação do seu regime, dado tratarem-se de investimentos financeiros dos sócios que, nesta medida, se subordinam, não só em termos fiscais como contabilísticos, e, ainda, do ponto de vista do regime comercial substantivo, ao regime das entradas de capital. Perante o seu conteúdo e a sua natureza legal, as prestações suplementares desempenham na vida societária uma função complementar e adicional ao capital social. Pela elevada permanência na empresa, e nesse contexto, a sua substância aproxima-se do capital estatutário e, nesta medida, ocupam um lugar intermédio entre este e o das reservas propriamente ditas, pelo que devem ser incluídas numa conta específica sobre a situação líquida da sociedade.

E, assim, se os actuais sócios já eram os titulares das quotas da sociedade em apreciação, em data anterior a 1 de Janeiro de 1989, a operação descrita está excluída de tributação. Aliás, tal como a Requerida o admitiu para a incorporação das reservas de reavaliação, na mesma data de

15 de Outubro de 1996, o que, sendo de outra forma, daí decorreria um regime fiscal diferente, para uma mesma situação de reforço de meios financeiros da sociedade, da banda dos seus sócios.

Aqui se dirá apenas que caberá ao sujeito passivo, contribuinte, fazer prova de que os seus direitos sociais e quotas – os valores mobiliários - foram efectivamente adquiridos **em Abril de 1977**, data anterior à da entrada em vigência do CIRS. Face aos factos relatados, no caso presente tal foi feito.

Em conclusão:

As prestações suplementares, no valor de 149 639,37 €, vinculadas que estavam à quota da Requerente, esposa, no capital da sociedade E..., Ld.^a e que esta transmitiu, em 26 de Maio de 2017, devem ser consideradas, para os efeitos da alínea a) do n.º 6 do artigo 43.º do CIRS, como tendo a mesma data da aquisição da sua quota e, nessa medida, a sua transmissão estar excluída de tributação por mais valias. Justifica-se porque foram realizadas pela qualidade de sócio que, em Abril de 1977, adquiriu na sobredita sociedade, e, nessa conformidade, considerando-se, assim, incluída tal data de aquisição no texto e *ratio* daquele preceito, pelo que como se deixou já dito, nele se compreendendo, não só os aumentos de capital que resultem de entradas em dinheiro dos sócios, como igualmente a incorporação de reservas e as prestações suplementares de capital que, à face do Código das Sociedades Comerciais, têm sempre por objecto dinheiro, nos termos do n.º 2 do artigo 210.º do Código das Sociedades Comerciais, além das características já referidas.

Tal interpretação cabe na letra do citado preceito do CIRS, na alternativa formulada, pois se, como a Requerida reconheceu, está excluída de tributação a transmissão da propriedade de valores mobiliários por incorporação de reservas que se foram gerando ao longo da vida da sociedade, por lucros retidos e não distribuídos, para além dos reforços feitos com entradas de dinheiro para o capital social da mesma, e enquanto dela a Requerente foi sócia, por maioria de razão, o serão as entregas feitas por prestações suplementares de capital, pois estas representam, sempre, uma aposta e um risco maior

nos negócios sociais do que aquelas – as reservas . De outro modo, deixaria de ter sentido e objectivo útil a expressão utilizada pelo legislador que determina, nos termos do artigo 9.º do Código Civil, que assim fosse e se soube exprimir de forma adequada, para além de que, ao usar a alternativa “(...) *valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas ou por substituição daqueles(...)*”, o legislador consagraria, face ao exposto, a solução mais acertada.

Em reforço desta tese, acrescentar-se-á, a tal propósito que, no capital social [quota] transmitido – que é um valor mobiliário –, também as prestações suplementares, que não só são um *substituto do seu aumento*, por adição, como estarão sujeitas aos mesmos princípios – intangibilidade, risco e perda em liquidação da sociedade e garantia dos credores sociais – foram, igualmente, transmitidas, num todo incindível e não separadamente.

Assim como sufraga o citado Acórdão do TCA-Norte, “a correção efectuada pela administração tributária não pode manter-se”, *concluindo-se que:*

“A data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objeto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem”.

d) Da indemnização por prestação de garantia indevida

A Requerente peticiona o direito a ser indemnizada pela prestação de garantia bancária que apresentou para sustentar o processo de execução fiscal.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito do pedido de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a

partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários **“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”**, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT].

Embora as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT utilizem a expressão **declaração de ilegalidade**, para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, é entendimento pacífico e corrente que se enquadram nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que melhor se adequa com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, e onde se proclama, como primeira directriz, que **“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”**.

No caso em apreço, é manifesto que a ilegalidade do acto de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Tem, por isso, o Requerente direito a indemnização pela garantia prestada, nos termos do artigo 53.º da LGT.

No entanto, não foram alegados nem provados os encargos que o Requerente suportou para prestar a garantia, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que aquela tem direito. Tal poderá ser concretizado, se necessário, em execução desta decisão.

Termos em que se acorda, neste Tribunal Arbitral, a seguinte Decisão:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente;

- b) Anular a liquidação adicional de IRS objecto da presente acção arbitral, relativa ao ano de 2017, identificada pelo documento **2020...** .
- c) Condenar a Requerida AT no pagamento de indemnização por prestação de garantia bancária (garantia bancária e caução) até aos respetivos cancelamentos sem prejuízo da limitação do *quantum* indemnizatório, estatuída no artigo 53.º, n.º 3 da LGT, na parte em que a garantia bancária abrange o processo de execução fiscal relativo à cobrança de IRS e juros indemnizatórios na nova liquidação efectuada pelo estorno do IRS devido e constante da Demonstração de Acertos efectuada pela Requerida AT, no montante que se mostre devido, a determinar, se necessário, em sede de execução de julgado;
- d) Condenar a Requerida AT nas custas do processo, abaixo fixadas.

III - VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 315.º n.º 2, do Código do Processo Civil e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **396.310,33 €**.

IV- CUSTAS

Tendo em conta o valor da causa acima fixado, e nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e n.ºs 1 e 2 do artigo 527.º do Código do Processo Civil, por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o montante das custas é fixado em **6 426,00 €** (*seis mil quatrocentos e vinte e seis euros*), a cargo da requerida AT, pelo decaimento.

Lisboa, 29 de Julho 2021.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-

Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro [RJAT], regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

O Árbitro Presidente

(Dr. José Pedro Carvalho)

A Árbitro Vogal

(Prof.^a. Doutora Rita Calçada Pires)

O Árbitro Vogal

(Dr. Manuel Fonseca Benfeito - Relator)