

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 551/2017-T

Tema: IRS- Cláusula Geral anti-abuso - Artigo 63º do CPPT.

Decisão Arbitral

RELATÓRIO

A..., LDA, NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., freguesia ..., concelho de..., vem, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 96.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral contra a liquidação adicional de IRC n.º 2017... referente ao exercício de 2013, cujo montante total foi de € 98.830,02 (noventa e oito mil oitocentos e trinta Euro e dois centímetros), já incluindo € 14.830,02 (catorze mil oitocentos e trinta Euro e dois centímetros) de juros compensatórios, sendo objeto do pedido arbitral o quantitativo referido que já inclui os correspondentes juros compensatórios, o qual se encontra calculado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT) em ID. Documento n.º 2017..., Compensação n.º 2017... .

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 13-10-2017.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como tribunal arbitral coletivo os signatários, tendo a sua aceitação sido confirmada em 7-10-2017.

As partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Por força do preceituado na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 28.12.2017.

Notificada para o efeito, a AT respondeu, defendendo-se por impugnação, e juntou o processo administrativo.

Por se entender ser desnecessária, prescindiu-se da reunião prevista no artigo 18º do RJAT e convidaram-se as partes a alegar por escrito, o que fizeram, reafirmando as posições já antes assumidas.

A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

A AT não poderia ter feito a desconsideração da operação de aquisição do imóvel nos termos em que o fez sendo esta nula e de nenhum efeito.

Deve aplicar a lei de forma geral e abstrata, coerente e uniforme, tendo em conta a situação concreta do contribuinte, e não de forma discricionária.

Deve respeitar a presunção de verdade e boa-fé consagrada no artigo 75º da Lei Geral Tributária (LGT) das declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como o disposto no artigo 77º n.º 3 da LGT sobre a fundamentação dos atos do procedimento respeitantes operações envolvendo sujeitos passivos e outros sujeitos que com ele estabeleçam relações especiais.

O artigo 38º n.º 2 da LGT regula a desconsideração dos atos e negócios jurídicos considerando-os ineficazes desde que «...sejam essencial ou principalmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos», sendo de aplicação obrigatória ao caso em apreço.

A AT não pode considerar que o contrato promessa de compra e venda é válido mas fiscalmente ineficaz ao mesmo tempo que se recusa a aplicar no artigo 38º n.º 2 da LGT, na medida em que isso tem base suficiente no artigo 2º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPIT) e viola os princípios da

proteção da confiança e da segurança jurídica que são direitos fundamentais dos contribuintes.

Além disso, a AT deveria ter invocado o artigo 2º do RCPIT em sede instrutória, antes da liquidação, e não apenas na contestação, na medida em que isso limita as possibilidades de defesa do contribuinte.

Esta desconsideração jurídica tem obrigatoriamente de obedecer ao disposto no artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que regula, de forma detalhada i) o mecanismo de fundamentação ii) o processo de audição a aplicar, iii) a autorização superior do dirigente máximo do Serviço para ser aplicada a norma de desconsideração.

O regime do artigo 63º do CPPT não foi seguido, pelo que o processo de desconsideração e correção dos fluxos registados na contabilidade da Requerente não respeitaram as normas em vigor sendo o ato de liquidação nulo por: a) Vício de violação de lei – artigo 38.º n.º 2 da LGT; b) Vício de forma na ausência de fundamentação adequada artigo 63.º do CPPT; c) Vício de forma na ausência de contraditório específico previsto no artigo 63.º do CPPT; d.) Vício de forma por falta de autorização do Dirigente máximo do Serviço – artigo 63.º do CPPT.

O imóvel foi alienado à Sociedade Requerente, sendo infundadas as afirmações sobre a AT de que a intenção dos vendedores não era proceder à respetiva transmissão.

Tendo havido transação do imóvel, ela vai gerar o pagamento de mais-valias por parte dos vendedores no ano de 2018 a correção feita ao fluxo registado da contabilidade da Sociedade implica uma dupla tributação do mesmo fluxo: i) como adiantamento por conta dos lucros no ano de 2013 por força do ato sem base legal da ATA; ii) como mais-valias dos vendedores pelos ganhos realizados na alienação do imóvel em 2018.

O mesmo fluxo de contabilidade não pode ter dupla qualificação e duplo efeito fiscal.

A verificar-se, esta dupla tributação é inconstitucional e contra o princípio da capacidade contributiva que obsta a que o contribuinte seja tributado duas vezes pelo mesmo fluxo monetário, no caso por intervenção da AT contra o que dispõe a Lei.

Termina pedindo a declaração de ilegalidade e subsequente anulação da liquidação.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, tendo sustentado em síntese:

Os alegados vícios de ilegalidade que a Requerente tenciona que sejam imputados à liquidação sindicada não são geradores do vício de nulidade, como se comprova através do disposto no artigo 161.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), inexistindo norma especial que preveja para tais vícios a sanção de nulidade, sendo os mesmos, quando muito, geradores de anulabilidade, nos termos do artigo 163.º do CPA.

Todos os vícios invocados pela Requerente, dos quais alegadamente padece o procedimento inspetivo e consequentemente a liquidação dali adveniente, pecam por inexistentes e inaplicáveis ao caso em apreço.

Não faz qualquer sentido invocar vícios atinentes à aplicação da cláusula geral antiabuso do artigo 38º/2 da LGT, quando em momento algum, como resulta do Relatório de Inspeção, entendeu a AT que se tratava de operações simuladas, ou qualificou a atuação da Requerente como fraudulenta ou abusiva.

Não obstante a consagração legal da cláusula geral antiabuso, não está a AT obrigada à sua aplicação, podendo e devendo efetuar as correções devidas com fundamento em normas especiais antiabuso, ou noutras normas dos códigos tributários que determinam ajustamentos aos rendimentos declarados.

A AT tem legitimidade legal para efetuar correções à matéria tributável declarada pelo contribuinte quando não se mostram cumpridos os preceitos legais aplicáveis à sua concreta situação tributária, como lhe impõe, aliás, o princípio da legalidade.

As correções efetuadas pela Inspeção Tributária resultam da competência que lhe é atribuída pelo artigo 2.º do RCPIT, que consiste em aferir da conformidade dos elementos declarados pelos sujeitos passivos com a legislação fiscal.

Essas correções tiveram como fundamento inicial o facto de que: “(...) o sujeito passivo registou no seu ativo fixo tangível, na rubrica “4323 – Edifícios e Outras Construções”, um imóvel sito em ..., cujo suporte documental se resume a um contrato promessa de compra e venda no montante de € 350.000,00, celebrado em 05.01.2013 entre a sociedade e o seu sócio gerente”.

Mesmo concedendo que a Requerente detinha a posse do imóvel, essa posse era meramente precária, e de facto a transmissão da propriedade só ocorreu a 31/08/2017 com a celebração da escritura pública de compra e venda.

Se o promitente comprador obtém a entrega da coisa antes da celebração do negócio translativo, adquire o corpus possessório, mas não o *animus possidendi*, ficando, pois, na situação de mero detentor ou possuidor precário.

Tendo em conta a natureza futura e incerta do destino a dar ao imóvel (i. e. instalar numa parte dele um consultório de um sócio não gerente, médico dentista e filho dos proprietários que então se encontrava a trabalhar no estrangeiro).

De acordo com o RIT, atentas as características da mesma e a atividade exercida pela empresa, tudo leva a concluir que o referido imóvel estaria a ser utilizado na esfera pessoal do seu proprietário (sócio gerente da empresa), e não no exercício da atividade desenvolvida pela empresa.

Por estas razões, o imóvel nunca poderia estar inscrito na contabilidade da Requerente como ativo fixo tangível, porque o mesmo, à data dos factos, carecia de utilidade na atividade da sociedade, não gerando qualquer tipo de proveitos.

A Requerente não logrou provar, como lhe competia tendo em conta o estipulado no n.º 1, do artigo 74.º da LGT, quer em sede de procedimento quer nos presentes autos, o motivo pelo qual o imóvel se encontra registado como ativo fixo tangível, uma vez que o mesmo não gera qualquer tipo de rendimento ou está, de alguma forma, afeto à atividade da sociedade.

Tendo em conta a entrega, por parte da Requerente, do montante de € 300.000,00 aos seus sócios, proprietários do imóvel em questão, os serviços de inspeção tributária não podiam ter deixado de fazer o enquadramento fiscal que fizeram.

Esse montante foi recebido a título de adiantamentos por conta de lucros, como tal enquadrados na categoria E de rendimentos de capitais, especificamente na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), segundo a qual “2 - Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente: h) Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respetivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20º.

Atendendo à data da ocorrência do facto tributário, ou seja, o momento em que os rendimentos foram colocados à disposição dos sócios da Requerente, os mesmos encontram-se sujeitos a tributação por retenção na fonte à taxa liberatória de 28%, nos termos da alínea c), do n.º 1, do artigo 71.º do CIRS e artigo 7.º, n.º 1 e 3, a), 2), do CIRS.

Assim, a Inspeção Tributária apurou uma situação factual que se qualifica como adiantamento por conta de lucros, pelo que se limitou a efetuar as correções impostas pelos artigos 98.º, n.º 3, e 101.º n.º 2 al. B), do CIRS, sem ter que lançar mão da cláusula geral antiabuso.

O procedimento a cumprir nos casos em que há recurso à aplicação da cláusula geral antiabuso, previsto no artigo 63.º do CPPT, é totalmente inaplicável à situação em causa nos autos.

Conclui a requerida, sustentando a legalidade do acto de liquidação contestado pela Requerente que deverá, assim, ser mantido.

SANEAMENTO

Não foram invocadas exceções.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (artigos 5.º, n.ºs 1 e 3, al. a), 6.º, n.º 2, al. a) e 11.º do RJAT), e é materialmente competente (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT)

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades nem foram invocadas exceções, podendo prosseguir-se para a decisão sobre o mérito da causa.

APRECIÇÃO

MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Com base nos documentos trazidos aos autos e no processo administrativo, e sem prejuízo de outros factos acessórios com eles relacionados constantes dos autos, são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:

a)

A Requerente exerce a atividade de prestação de serviços médicos, relacionados com a especialidade de clínica geral, a que corresponde o CAE n.º 086906 “Outras atividades de saúde humana, n. e.”, com início a 2001/06/01.

b)

A 5 de janeiro de 2013 foi celebrado um contrato promessa de compra e venda entre a sociedade e o seu sócio gerente relativo ao imóvel sito em ..., ..., na Rua ..., nº..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ... de 10/09/1992 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de

c)

Ao contrato promessa não foi atribuído eficácia real, através do registo.

d)

Do contrato constam, entre outras, as seguintes cláusulas: “III O preço acordado é de 350.000,00€ (trezentos e cinquenta mil euros). IV Como sinal e princípio de pagamento do mencionado preço, os Primeiros Outorgantes recebem da Segunda Outorgante a quantia de 300.000,00 € (trezentos mil euros), pago nesta data, do qual se dá a respetiva quitação:”.

e)

A Requerente registou no seu ativo fixo tangível, na rubrica “4323 – Edifícios e Outras Construções”, o imóvel identificado em b), cujo suporte documental é o contrato promessa de compra e venda aí também referido.

f)

Como contrapartida ao débito na conta “4323 - Edifícios e Outras Construções”, foi creditada a conta 11.1-Caixa pelo montante de € 300.000,00 e a conta 27881 – Outros Devedores e Credores por € 50.000,00.

g)

O imóvel em causa é uma moradia unifamiliar afeta a habitação, situada numa zona de praia.

h)

O gerente da sociedade afirmou, em declarações prestadas à AT em 28/03/2017, que a aquisição do imóvel visava a instalação numa parte dele um consultório de um sócio não gerente, médico dentista e filho dos proprietários, que à data dos factos se encontrava a trabalhar no estrangeiro.

i)

A escritura de compra e venda entre a Requerente e os seus sócios, proprietários do imóvel, foi celebrada em 31 agosto de 2017.

j)

A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo com a ordem de serviço n.º OI2017..., referente ao período de 2013, levado a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ... da Autoridade Tributária e Aduaneira desencadeado com o intuito de apurar a situação tributária da Requerente incidindo sobre os factos acima elencados.

k)

Consta do projecto do relatório de inspeção:

“Tal como já foi referido, o presente procedimento de inspeção foi originado em ação de inspeção realizada ao ano de 2014, no decurso da qual se verificou que o sujeito passivo registou no seu activo fixo tangível, na rubrica "4323 - Edifícios e Outras Construções", um imóvel sito em ..., cujo suporte documental se resume a um contrato promessa de compra e venda no montante de € 350.000,00, celebrado em 05.01.2013 entre a sociedade e o seu sócio gerente.

Como contrapartida ao débito na conta "4323 - Edifícios e Outras Construções", foi creditada a conta 11.1- Caixa pelo montante de € 300.000,00 e a conta 27881 - Outros Devedores e Credores por € 50.000,00.

Questionado o sujeito passivo sobre esta situação, o mesmo informou, conforme auto de declarações em anexo 1, que:

O referido contrato promessa teve como objectivo fazer reflectir na sociedade o dinheiro que foi saindo durante a fase de construção do imóvel e que se encontrava a influenciar o saldo de caixa, fazendo igualmente reflectir o referido imóvel no activo da empresa;

A correspondente escritura ainda não foi realizada devido a dificuldades de tesouraria

Consultado o sistema informático, verificou-se que o imóvel em causa é uma moradia unifamiliar afeta a habitação, situada numa zona de praia, pelo que atentas as características da mesma e a actividade exercida pela empresa, tudo leva a concluir que o referido imóvel está a ser utilizado na esfera pessoal do seu proprietário (sócio gerente da empresa), e não no exercício da actividade desenvolvida pela empresa.

Tendo em conta a definição de activos fixos tangíveis constante na NCRF 7, são AFT, os activos detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, e que se espera sejam usados durante mais do que um período.

De acordo com a mesma norma um custo de um item de activo fixo deve ser reconhecido como activo se, e apenas se:

For provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade; e,

O custo do item puder ser mensurado fiavelmente.

Assim, a questão principal a ter em consideração, prende-se com facto de saber se o activo irá proporcionar benefícios económicos futuros à entidade, nomeadamente pela sua utilização na produção de bens e/ou serviços para serem vendidos e/ou prestados pela entidade, o que não se verifica no caso em apreço.

Igualmente poderia estar em causa uma propriedade de investimento. No entanto e de acordo com a NCRF 11, o reconhecimento de uma propriedade de investimento apenas ocorre quando:

For provável que os futuros benefícios económicos associados à propriedade de investimento fluam para a entidade; e,

O custo da propriedade puder ser mensurado fiavelmente.

Ora, no caso em apreço não são conhecidos quaisquer benefícios para a sociedade, pois o imóvel não está a gerar quaisquer rendimentos.

Verifica-se deste modo que o imóvel em causa não reúne as condições para ser reconhecido como um activo na esfera patrimonial da sociedade.

Análise do contrato promessa

Um contrato promessa de compra e venda é um contrato estabelecido entre as partes, para acordar a futura compra de um bem. Apesar de não ser obrigatório, é importante, para garantir os direitos e os deveres dos envolvidos no negócio, oficializando a transação e as suas condições.

Um contrato promessa deve obedecer a determinados requisitos, pelo que estando em causa um imóvel, o mesmo deverá incluir:

- identificação dos promitentes vendedor e comprador;
- identificação do bem a transacionar (localização, tipologia, inscrição matricial e descrição predial);
- o preço da aquisição e a forma de pagamento, o valor do pagamento a título de sinal e a calendarização dos reforços, se existentes;
- menção à alienação livre de quaisquer ónus ou encargos;
- data de prazo para a realização da escritura de compra e venda;
- identificação de sanções no caso de a escritura compra e venda não ser realizada na data convencionada;

Analisando o contrato promessa celebrado (anexo 2), verifica-se que o mesmo não estipula qualquer prazo para a realização da escritura, nem faz referência a quaisquer penalidades pelo não cumprimento do mesmo, apesar de nele constar que já foi pago a título de sinal o valor de € 300.000,00. Estes factos, levam a concluir que este contrato só foi celebrado por existirem relações especiais entre as partes intervenientes (sócio e sociedade), pois não se afigura credível que entre entidades independentes fosse celebrado um contrato promessa, sem que o mesmo não salvaguardasse os direitos e deveres de ambas as partes.

Atento o descrito, nomeadamente, o facto do imóvel não estar a gerar quaisquer rendimentos para a sociedade e já terem decorrido mais de quatro anos, sobre a data de celebração do contrato promessa, sem que tenha sido realizada a respectiva escritura, conclui-se que o referido contrato teve apenas como objectivo "dar forma legal" à saída do dinheiro da empresa para o sócio, não sendo vontade das partes que a propriedade do imóvel seja transferida para a sociedade, não podendo deste modo serem considerados os efeitos que o contrato criou na esfera da sociedade.

Assim, confirmando-se o recebimento pelo sócio da quantia de € 300.000,00 e não se provando estarem em causa alegados mútuos, a prestação de trabalho ou o exercício de cargos sociais, considera-se que tal montante foi recebido a título de adiantamentos por conta de lucros, os quais se enquadram na categoria E de rendimentos (capitais) nos termos da alínea h) do n.º 2 do art.º 5º do CIRS.

Estes rendimentos, são nos termos da alínea c) do n.º 1 do artº 71º do CIRS, sujeitos a tributação por retenção na fonte à taxa liberatória de 28%, no momento da sua colocação à disposição, conforme prevê a subalínea 2) da alínea a) do n.º 3 do artigo 7º do CIRS, pelo que, fica o referido valor sujeito a tributação no momento em que a sociedade procedeu ao seu reconhecimento, ou seja Janeiro de 2013.

Deste modo, deveria o sujeito passivo ter efectuado a retenção na fonte, devida legalmente no período de 2013/01, sobre o montante de 300.000,00€ e procedido à sua entrega nos cofres do Estado até ao dia 20 de fevereiro de 2013, conforme dispõe o n.º 3 do artigo 98.º conjugado com alínea b) do n.º 2 do artigo 101.º, ambos do CIRS, pelo que se procede à sua correcção no valor total de 84.000,00€ (300.000,00 x 28%), acrescido dos correspondentes juros compensatórios nos termos do artigo 35º da Lei Geral Tributária, por remissão do artº 91º do CIRS.

1)

Após o exercício do direito de audição consignou-se no relatório final:

“Em primeiro lugar é de referir que um contrato promessa de compra e venda não tem por efeito, em qualquer circunstância, a transmissão da propriedade do bem a que respeita. Este efeito apenas se obtém com a celebração do contrato prometido, ou seja, da escritura de compra e venda. Deste modo e ao contrário do afirmado pelo sujeito passivo o contrato promessa não se encontra devidamente contabilizado em 2013.

De referir que, ao contrário do afirmado em sede de direito de audição, à data da celebração do contrato promessa de compra e venda, B..., é sócia da sociedade A..., conforme consta na correspondente certidão permanente.

Não se contesta que o contrato promessa *sub judicio* tenha sido validamente celebrado pelas partes ao abrigo da sua liberdade contratual, prevista no artº 405º do Código Civil, o qual prevê que "dentro dos limites da lei, as partes têm a faculdade de fixar livremente o

conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos neste código ou incluir nestes as cláusulas que lhes aprover".

No presente caso, o contrato celebrado entre os dois sócios da sociedade e a própria sociedade: era um contrato-promessa de um imóvel com efeitos meramente obrigacionais, celebrado nos termos dos artº 410º e segs., 441º, 442º e 830º do Código Civil, ou seja, o mesmo é dizer que o mesmo só produz efeitos entre as partes, porquanto não lhe foi atribuída eficácia real (*erga omnes*) mediante declaração expressa e inscrição no registo, nos termos do artº 413º do Código Civil; dito de outro modo, e *in extremis*, a eventual venda da coisa a terceiro não perde por isso a sua validade e esta circunstância implicará a impossibilidade de cumprimento do contrato promessa, logo, a sociedade não tem controlo do bem, elemento que era essencial para a sua contabilização como activo;

O mesmo não estabelece qualquer prazo para cumprimento, nem tão, pouco, houve qualquer interpelação para o mesmo, volvidos mais de 4 anos sobre a sua celebração, sendo certo que do contrato promessa emergem prestações de facto jurídico positivo: a obrigação de emitir, no futuro, as declarações de vontade integrantes do contrato definitivo prometido; a tal circunstância, não é alheia a existência de relações especiais entre ambas as partes contraentes, porquanto condições diferentes seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, as quais, por critérios legais e de comum senso, não remanesceriam nessa situação passado tal prazo, sem exigir cumprimento, declarar perdido o sinal, ou exigido o mesmo em dobro ou a execução específica do contrato nos termos do artº 830º do Código Civil.

Do contrato promessa emergem simples direitos a prestações, ele não tem, nunca, a virtualidade de alterar a titularidade da coisa objecto mediato do contrato definitivo prometido, o qual teria, esse sim, efeito translativo da propriedade do imóvel, nos termos do artº 874º do Código Civil, tendo porém, sido contabilizado como tal;

Ademais, não é despiciendo reiterar tratar-se de uma moradia sita na praia, e destinada a habitação, da qual a sociedade, não detém o controlo, e que não gera qualquer rendimento para a actividade, mostrando-se pelas regras de experiência e senso comum que tal escrito particular celebrado há 4 anos nos termos supra descritos, e incorrectamente contabilizada, procura corporizar uma saída de caixa, que, pelo exposto, poderia persistir *ad aeternum*,

olvidando-se assim a tributação de um valor que se transferiu para a esfera jurídica dos sócios, sem qualquer outra justificação legal, ou suporte documental.

Os movimentos contabilísticos associados ao contrato promessa de compra e venda e tal como já foi referido no relatório, foram o débito da conta 4323 no montante de 350.000,00, por contrapartida a crédito das contas 11.1 por 300.000,00 e 27881 por 50.000,00.

De acordo com o Código de Contas aprovado pela portaria 1001/2009 de 9 de Setembro, a conta 27881 - Outros Devedores e Credores, é parte integrante da conta 27 - Outras contas a receber e a pagar, que por sua vez faz parte da classe 2 - Contas a receber e a pagar. Esta classe de contas destina-se a registar as operações relacionadas com clientes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, bem como outras operações com terceiros que não tenham cabimento nas contas anteriores ou noutras classes específicas, tendo em consideração o tipo de operações realizadas pela sociedade.

Acresce ainda que apesar de ter sido mencionado no projecto de relatório que o dinheiro foi recebido pelo sócio, a verdade é que estando em causa marido e mulher, ambos sócios da empresa, não se afigura que a imputação apenas ao sócio, marido, tenha alguma relevância do ponto de vista jurídico/fiscal.

Pelo exposto, conclui-se, que à Autoridade Tributária é lícito, no âmbito das suas atribuições e em respeito pelo quadro legal que conforma a sua actuação, proceder às presentes correcções, e que tal valor deverá, assim, nos termos legais, e já expostos no projecto de relatório, ser tributados como adiantamento por conta de lucros (cfr. artº 98º nº3 e nº 2 al. b) do 101º do CIRS.

(...)

Para efeitos de apuramento do imposto em falta vai ser elaborado o correspondente documento de correcção.

m)

Sobre este relatório incidiu o seguinte parecer da coordenador da equipa:

“Confirmando o teor do presente relatório resultante de acção interna de inspecção efectuada para análise da situação tributária em sede de IRS - Retenções na Fonte relativamente ao ano de 2013.

De acordo com os factos e fundamentos descritos no ponto III do relatório, foi o montante de 300.000,00 recebido pelo sócio, a título sinal e princípio de pagamento num contrato

promessa de compra e venda de imóvel considerado como adiantamento por conta de lucros, e como tal enquadrado na categoria E de rendimentos (capitais) nos termos da alínea h) do n.º 2 do art.º 5º do CIRS.

Estes rendimentos, são nos termos da alínea do n.º1 do artº do artº 71º do CIRS, sujeitos a tributação por retenção na fonte à taxa liberatória de 28%, no momento da sua colocação à disposição, conforme prevê a subalínea 2) da alínea a) do n.º 3 do artigo 7º do CIRS, pelo que, fica o referido valor sujeito a tributação no momento em que a sociedade procedeu ao seu reconhecimento, ou seja Janeiro de 2013, dando origem a imposto em falta no valor de 84.000,00.

Foi o projeto de relatório enviado para efeitos de audição prévia, nos termos previstos no artº 60º da Lei Geral Tributária e artº 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira.

O direito de audição foi exercido, no entanto os factos alegados pelo sujeito passivo não são passíveis de alterar a posição firmada no projecto de relatório, pelo que se mantêm as correcções propostas.

(...)

Para efeitos de apuramento do imposto em falta, foi elaborado o correspondente documento de correcção.

À consideração superior”.

n)

Sobre o parecer referido na alínea anterior incidiu despacho do teor seguinte:

“Concordo com as correções e propostas constantes no parecer da Sr.ª Chefe de Equipa, face aos fundamentos vertidos no relatório.

Notifique-se o sujeito passivo nos termos do art.º 62.º do RCPITA e art.º 77.0 da LGT.

Proceda-se em conformidade

..., 2017.07.21

Por subdelegação do Diretor de Finanças Adjunto (em substituição)

A Chefe de Divisão”.

o)

Na sequência das correções propostas no Relatório da Inspeção Tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou a liquidação de IRC e juros compensatórios, relativa a 2013, com o n.º 2017... e demonstração de acerto de contas n.º 2017... e 2017... .

2.2 Com relevo para a decisão sobre o mérito não existem factos alegados que devam considerar-se como não provados.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, designadamente, o processo administrativo, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

MATÉRIA DE DIREITO

Invoca a Requerente de modo particular, no presente pedido de pronúncia arbitral, a ilegalidade da liquidação por violação do disposto nos artigos 38º, n.º 2 da LGT e 63º do CPPT.

Por seu turno, a Requerida contra-argumenta com a deficiente contabilização de contrato-promessa relevado na contabilidade da Requerente, reputando como inadequada a sua inscrição no activo fixo tangível, na rubrica “4323 – Edifícios e Outras Construções”, por tal não se enquadrar nem na NCRF 7 (*que considera como activos fixos tangíveis os detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, e que se espera sejam usados durante mais do que um período*), nem na NCRF 11 (*se estivesse em causa uma propriedade de investimento, o que apenas ocorreria*

se fosse provável que os futuros benefícios económicos associados à propriedade fluíssem para a entidade e o seu custo pudesse ser mensurado fiavelmente). Associando tais fundamentos ao facto de o contrato-promessa ter efeitos meramente obrigacionais, desconsidera-o em absoluto, para concluir que a sua existência e, conseqüentemente, *o montante recebido pelo sócio a título de sinal e princípio de pagamento, constituiu um adiantamento por conta de lucros e como tal enquadrado na categoria E de rendimentos do CIRS.*

Face à posição assumida pela Requerida parece-nos, salvo melhor opinião, que a fundamentação que invoca não será a adequada para o fim que pretende. É que não será seguramente a deficiente ou inadequada contabilização – que a habilitaria a proceder a correcções técnicas na matéria colectável da Requerente – que lhe permitirá expurgar o custo incorrido com o contrato-promessa em causa e, pelo contrário, considerar, sem mais, que o mesmo constitui um adiantamento por conta de lucros pelos sócios.

Senão vejamos. No decurso do processo inspectivo a AT constatou que a Requerente incluiu na sua contabilidade documento intitulado como contrato-promessa de compra e venda de imóvel. Nunca pôs a Requerida em causa que tal contrato tenha efectivamente sido celebrado.

Aliás, em resposta ao exercício do direito de audição, fez constar do Relatório de Inspeção: *«Não se contesta que o contrato promessa sub judicio tenha sido validamente celebrado pelas partes ao abrigo da sua liberdade contratual, prevista no artº 405º do Código Civil, o qual prevê que “dentro dos limites da lei, as partes têm a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos neste código ou incluir nestes as cláusulas que lhes aprouver”».*

Quer dizer, a AT concluiu que, pese embora a válida celebração de contrato-promessa entre a Requerente e o seu sócio, *«o referido contrato teve apenas como objectivo "dar forma legal" à saída do dinheiro da empresa para o sócio».*

Mais considera a Requerida que *atenta a natureza futura e incerta a dar ao imóvel, às suas características e à actividade por si exercida, tudo leva a concluir que o imóvel não estaria ao exercício da actividade desenvolvida pela Requerente.*

Perante tais elementos, cuja prova lhe caberia, é certo, e com base no conceito de indispensabilidade dos custos, poderia a AT ter corrigido a matéria colectável da

Requerida não aceitando os gastos incorridos com a celebração do contrato-promessa em causa, sustentando-se no disposto no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC - que na redacção do DL 159/2009, de 13 de Julho, ao caso aplicável, dispunha que só se consideram como gastos os que *«comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora»*, – tendo em conta que considera que tal custo aproveita apenas a um terceiro, o sócio.

Todavia, não é essa a fundamentação em que a Requerida sustenta o acto tributário em causa e a que este tribunal arbitral está adstrito.

A AT considerou antes que, embora verdadeiro e real, tal contrato apenas foi celebrado com vista a obter uma carga tributária mais reduzida por parte do sócio. Ou, se se quiser, foi-o como fraude à lei em que a *“ilicitude emergirá aqui do resultado, pois alcança-se algo que o direito proíbe, e não dos seus meios, pois estes são admissíveis. Não se actua abertamente contra o prescrito na lei, antes se contorna esta, atingindo-se os efeitos que pretende atingir. Na verdade, o contribuinte que, através de actos em si mesmo lícitos mas anómalos, atinge resultados económicos equivalentes aos que obteria pelas vias normais da previsão legal, mas ficando isento ou tributado em menor media, contorna a lei fiscal”* (João Nuno Calvão da Silva – Elisão e Cláusula Geral Anti-Abuso, 2006, O. Advogados).

Na versão da Requerida o contrato-promessa, pese embora válido, apenas teve como objectivo permitir uma tributação mais favorável na esfera do sócio (não tendo, todavia, demonstrado que a tributação da mais-valia obtida pelo sócio, com a alienação do imóvel, fosse mais benévola que se a mesma quantia fosse tributada à taxa de 28%, como pretende). Acresce que também deve ter-se presente que a transmissão definitiva da propriedade do imóvel veio a ocorrer em 2017.

Posto isto, há que determinar as consequências a nível fiscal – e, designadamente, das correcções à matéria colectável a efectuar pela AT - da invocação da celebração do contrato-promessa com aquele propósito.

Embora não seja de aplicação directa ao caso em apreço – por apenas se aplicar ao caso da simulação pura – veja-se o no n.º 1 do artigo 39º da LGT quando dispõe que *“em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado”*. Tal disposição permite à AT proceder a

correções à matéria colectável, introduzindo as que forem pertinentes (veja-se, a título de exemplo, os Ac. TCA Sul de 06-10-2010 – Proc. 03629/09 e de 22-05-2007 – Proc. 1068/06), mas por que se está no âmbito de simulação relativa (nesse sentido João N. Calvão Silva), o que não ocorre na situação em apreço.

No que ao caso importa, dispõe o n.º 2 do art. 38º da LGT que *“são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”*.

Tal disposição consagrou entre nós a chamada cláusula geral anti-abuso a qual pretende combater a elisão fiscal, isto é, *“a actuação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento tributário”* (Gustavo Lopes Courinha – A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, pag. 15).

Para que faça actuar tal cláusula *«a Administração Tributária terá de comprovar que o contribuinte levou a cabo um ato ou conjunto de atos ou negócio jurídico previamente planificados quer através de acordo expresso num tal sentido, quer pela previsibilidade do mesmo, que na realidade só foram praticados visando unicamente fins de vantagens fiscais. Até porque, se estas vantagens fiscais não existissem, o ato ou negócio nunca seria sequer praticado pelo contribuinte»* (Patrícia Meneses Leirião – A cláusula geral Antiabuso e o seu procedimento de aplicação, pag. 104) e também Gustavo L. Courinha, op. cit., pag. 167),

Mas, para além dessa demonstração, a sua aplicação tem, ao contrário do que sucede com cláusulas especiais anti-abuso, que obedecer ao procedimento próprio estabelecido no artigo 63º do CPPT. Como diz a mesma autora, *«para que o n.º 2 do art. 38º da LGT possa ser aplicado, terá que ser alvo de um “rulling system”, ou seja, de um procedimento administrativo gracioso levado a cabo pela Administração Fiscal que, no caso português, se encontra previsto no art. 63º do CPPT»*.

Foi este procedimento que a AT não adoptou e a Requerente alega ser essencial e determinante para a correcção que levou à liquidação ora impugnada.

Com efeito, o preceito em causa impõe um conjunto de formalidades (de que destacamos, de modo particular, a obrigatoriedade de audição prévia, à sua aplicação, do contribuinte, um dever especial de fundamentação e uma prévia autorização pelo dirigente máximo do serviço).

Ora, este procedimento “*revela sensatas preocupações de assegurar a sua correcção e de reforçar as garantias de defesa dos contribuintes*” (Jorge Lopes Sousa – CPPT, I, pag. 581), pelo que o seu incumprimento comportará preterição de formalidade tida por essencial, inquinando o acto final de liquidação de ilegalidade.

É certo que, como alega a Requerida, não se estará perante uma situação de nulidade – por não estar a mesma expressamente prevista para o caso - mas de mera anulabilidade, o que, aliás, constitui a regra no âmbito do direito administrativo e tributário, face ao disposto no n.º 1 do artigo 163º do actual Código do Procedimento Administrativo.

Anulabilidade que a Requerente arguiu no presente pedido de pronúncia arbitral, o que fez em tempo e para o que tem legitimidade.

Donde se terá de concluir ser ilegal a liquidação em causa que, por isso, não pode manter-se no ordenamento jurídico.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios de IRC e respectivos juros compensatórios n.º 2017..., referente ao exercício de 2013.

Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 98.830,00, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.754,00, a cargo da Requerida, considerando o seu decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Junho de 2018

Os Árbitros

(José Baeta de Queiroz)

(Alberto Franco)

(Jónatas Machado)