

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 507/2018-T

Tema: IRS – Retenção na fonte; Distribuição por conta de lucros

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 11 de Outubro de 2018, A... LDA (doravante designada por Requerente), NIPC ..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto liquidação de IRS e juros compensatórios n.º 2018..., de 9 de Julho de 2018, referentes ao exercício de 2014, no montante total de € 60.903,21.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que não se verifica *in casu* a base da presunção legal aplicada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por Requerida ou AT) como fundamento da liquidação impugnada, pelo que inexistente qualquer fundamento para considerar ter existido um adiantamento por conta de lucros e, em consequência, determinar a retenção na fonte de IRS do montante em causa.

3. No dia 12-10-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
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 30-11-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer uma 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 20-12-2018.
7. No dia 04-02-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Em 04-03-2019, a Requerente, ao abrigo do princípio do contraditório, pronunciou-se sobre as alegações da Requerida.

11. Foi indicado às partes que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º, n.º 1 do RJAT, prazo esse que foi prorrogado nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
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 é uma sociedade comercial por quotas que tem como objecto a prestação de serviços médicos na área da oftalmologia e cujo capital social se encontra distribuído pelos sócios B... e C..., casados entre si.
- 2- Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2017..., foi instaurada uma acção de inspecção externa ao exercício de 2014 da Requerente, inicialmente em sede de IVA e retenções na fonte de IRS e posteriormente alargada a IRC.
- 3- Na sequência da referida acção de inspecção, a Requerente foi notificada, a 2 de Maio de 2018, do projecto de Relatório da Inspecção Tributária, no qual a Administração Tributária propunha correcções em sede de IRC e de IRS, estas últimas decorrentes da alegada falta de retenção na fonte sobre o valor de € 191.000,00.
- 4- A 17 de Maio de 2018, a Requerente apresentou pronúncia em audição prévia invocando – no que ao IRS diz respeito – que o montante de € 191.000,00 não correspondia a um

adiantamento por conta de lucros mas sim a um empréstimo concedido aos sócios, tal como registado na sua contabilidade.

5- A 2 de Julho de 2018, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção, tendo a Administração Tributária mantido o entendimento vertido no projecto de relatório notificado.

6- Do Relatório Final de Inspeção consta, para além do mais, o seguinte:

“Através da consulta os elementos atrás identificados, verificou-se que a atividade desenvolvida neste exercício teve por base a prestação de serviços médicos na área da oftalmologia, nomeadamente consultas, exames e cirurgias, tendo os serviços referidos sido realizados nas instalações do D... (doravante designado por “D...”), em regime de subcontratação.

A D... é uma instituição particular localizada no ..., ..., nº..., na Rua ..., em Lisboa, que disponibiliza cuidados médicos e cirúrgicos de oftalmologia, através da subcontratação de prestadores de serviços, onde se inclui o sujeito passivo, e disponibilizando recursos próprios (como instalações, pessoal e equipamentos). (...)

Importa ter presente que a D..., adquirente dos serviços, possui relações especiais com o sujeito passivo, nos termos do n. 4 do art.o 63º do CIRC, efetivado pela atribuição de funções administração, direção ou gerência à mesma pessoa, o sócio gerente do sujeito passivo, B... (doravante designado por “Dr. B...”), pelo que as operações realizadas entre ambas as entidades serão objeto de uma análise mais detalhada modo a aferir se os termos e condições acordados, foram os que seriam normalmente aceites ou praticados entre entidades independentes.

Em termos de gastos, a rubrica com maior peso foi a dos “fornecimentos e serviços externos”, fortemente incrementada pela aquisição de serviços médicos, contabilizados na conta # 6221141 -Prestação de Serv. Médicos, cujo valor registado foi de aproximadamente 46% dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo.

Procedimento Insetivo

O procedimento insetivo teve início numa reunião realizada no local onde o sujeito passivo exerce a sua atividade, sito no ..., ..., na Rua ..., em Lisboa (instalações da D...), em que esteve presente o sócio-gerente, Dr. B... e o contabilista certificado da sociedade, Dr. E... .

Nesta reunião, para além dos aspetos genéricos referentes à atividade desenvolvida, foram solicitados esclarecimentos detalhados sobre o procedimento adotado nas operações realizadas com a D..., quer em termos de faturação, quer de pagamento, dada a relevância que assumem, nos rendimentos registados pelo sujeito passivo.

O acordo previa a faturação dos serviços prestados por uma percentagem do valor que, entretanto, a D... já tinha faturado ao cliente final, pelos exames e (50%) e pelas consultas (70%), acrescido da parte estipulada no caso das cirurgias (que variava em função do tipo de intervenção e do seguro/acordo existente). O pagamento era efetuado parcialmente, com uma parte a ser paga no momento da realização dos serviços, em numerário, e o remanescente a ser regularizado, posteriormente, por cheque.

Os serviços realizados, apesar de serem prestados e faturados pelo sujeito passivo, eram pagos pela D..., diretamente ao sócio, Dr. B..., quer pela entrega dos valores em numerário, quer pela emissão do cheque em seu nome.

Os restantes esclarecimentos prestados considerados relevantes, sobre esta e outras situações, foram reduzidos a escrito, em termo de declarações assinado pelo sócio gerente e complementados com cópias de outros elementos contabilísticos, nomeadamente:

- Balancetes analíticos reportados a 31/12/2014;
- Extratos da contabilidade (exercício de 2014);
- Extratos bancários relativos à conta ..., do F...;
- Documentos de suporte dos empréstimos efetuados aos sócios;

A análise prévia aos elementos recolhidos colocou em evidência, de imediato, algumas situações atípicas, em especial, relacionadas com a acentuada divergência entre a contabilização das operações bancárias e a informação constante dos extratos bancários:

Tabela 6 - Operações bancárias (Contabilidade vs Extratos Bancários)

Período	Contabilidade - Conta # 123 - F...		Extratos Bancários F...	
	Soma dos Débitos	Soma dos Créditos	Soma dos Débitos	Soma dos Créditos
Saldo anterior	45.447,79			2.648,76
Janeiro	7.373,70	12.440,28	9.636,71	8.750,00
Fevereiro	9.396,42	7.061,29	8.333,61	10.184,22
Março	8.428,46	3.018,45	7.066,73	4.600,00
Abril	9.949,27	7.070,91	2.357,37	6.800,00
Maior	9.017,12	43.209,16	10.444,45	20.525,00
Junho		3.620,41	18.095,18	11.425,00
Julho	8.498,01	15.807,69	7.938,27	25.195,78
Agosto	9.845,88	5.756,99	11.905,63	-
Setembro	28.933,75	65.424,79	21.118,26	18.678,28
Outubro	319.422,87	280.772,13	18.349,19	7.852,52
Novembro	625,00	52.094,13	2.867,12	11.225,00
Dezembro	279.199,41	203.082,34	22.830,33	18.470,00
Geral	736.137,68	699.358,57	140.942,85	143.705,80

Este quadro comparativo demonstra que a contabilização das operações bancárias não refletiu a verdade dos factos que pode ser aferida nos extratos bancários.

De entre as divergências identificadas destacam-se:

- Recebimentos de clientes que, contabilisticamente, foram lançados como depósitos na conta da empresa mas que não entraram na conta bancária da sociedade, violando o disposto no art.o 63o C da LGT que determina, para todos os sujeitos passivos de IRC, a obrigatoriedade de os recebimentos e pagamentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida serem movimentados através de uma conta bancária em seu nome;
- pagamentos de gastos da sociedade que, de acordo com a contabilidade todos os gastos e encargos foram pagos por contrapartida da conta de bancos mas, objetivamente, só uma parte dos valores registados foram identificados no extrato bancário;
- operações omissas da contabilidade existem operações identificadas nos extratos, em particular saídas de dinheiro, que não foram identificadas na contabilidade.

As irregularidades identificadas consubstanciam indícios de eventuais situações de violação das normas fiscais em sede de IRC e retenção na fonte, cuja fundamentação se expõe no capítulo seguinte.

III.DESCRICÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1. – VERIFICAÇÕES EFETUADAS

Em sede de IRC, procedeu-se à análise das contas correntes, e documentos de suporte aos registos contabilísticos, em alguns casos, por amostragem, concretamente os de valor materialmente relevante, outros na sua totalidade, dependendo da natureza das operações em causa. No entanto, a abordagem às mesmas, ao longo do relatório, só será feita às contas suscetíveis de correção ou cuja análise contribua para clarificar alguma situação.

1. Rendimentos

A informação extraída dos elementos consultados (nomeadamente do sistema e-fatura, dos ficheiros SAFT, das pastas da contabilidade e dos dados enviados por entidades terceiras) permitiu efetuar um levantamento dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo e comparar com os valores registados na contabilidade.

No caso das faturas emitidas à D..., dado apresentavam uma descrição genérica (“prestação de serviços médicos” e/ou “consultas e exames” e nem sempre com a indicação do período a que se reportavam), foram solicitados os mapas de apoio à faturação. Este pedido foi efetuado, simultaneamente, junto do sujeito passivo e do cliente, por forma a conhecer e validar as parcelas que concorreram para os valores faturados, e os respetivos meios de pagamento utilizados.

Os mapas de suporte apresentados identificavam a natureza dos serviços prestados, nomeadamente consultas, exames e cirurgias (realizadas a particulares e com acordos/seguros), os valores devidos e montantes pagos (...)

Como já foi referido, o sujeito passivo tinha direito a 70% do valor das consultas, 50% do valor dos exames e ao total identificado, no caso das cirurgias (...)

Comparando os valores obtidos com os que constam da contabilidade (conta # 7.2.1.1.3.1 - Prestações de Serviço – D...: € 655.048,97) e do e-fatura (faturas emitidas pela D... ao sujeito passivo: € 655.048,97), verificou-se que existia uma divergência de € 73.070,27.

O representante do sujeito passivo assumiu a divergência mas afirmou que esta ficou sanada no exercício seguinte (2015) com a emissão da faturação em falta e, para o comprovar, apresentou os mapas de apoio à faturação de 2015, os meios de pagamento e os extratos da contabilidade. Considerando que o montante da faturação em falta, que deveria ter sido emitida em 2014 foi, efetivamente, faturada em excesso (face aos valores apurados no mapas de apoio à faturação de 2015) e que não houve prejuízo para Estado, apesar do procedimento não ser o correto, não irá ser proposta correção em termos de tributação de rendimentos mas será instaurado o devido procedimento contraordenacional pela não emissão das faturas nos prazos previsto na Lei.

2. Pagamentos

De acordo com os registos contabilísticos, a única conta de meios financeiros que o sujeito passivo possuía neste exercício, era a conta de bancos - # 123 – F..., pelo que esta teria que espelhar os lançamentos referente a todos os pagamentos e recebimentos da sociedade.

Contudo, como já foi referido, a mera análise do extrato de conta corrente (conta # 123 – F...) e dos extratos bancários revelou divergências de difícil reconciliação, como ficam evidenciadas nos exemplos a seguir apresentados:

- Saldo inicial de 2014

	Contabilidade	Extrato bancário	Divergência
Saldo inicial	45.447,79	1.762,05	- 43.685,74

- Total dos débitos e dos créditos

Período	Contabilidade - Conta # 123 - F...		Extratos Bancários F...	
	Soma dos Débitos	Soma dos Créditos	Soma dos Débitos	Soma dos Créditos
Saldo anterior	45.447,79			2.648,76
Janeiro	7.373,70	12.440,28	9.636,71	8.750,00
Fevereiro	9.396,42	7.061,29	8.333,61	10.184,22
Março	8.428,46	3.018,45	7.066,73	4.600,00
Abril	9.949,27	7.070,91	2.357,37	6.900,00
Maior	9.017,12	43.209,16	10.444,45	20.525,00
Junho		3.620,41	18.095,18	11.425,00
Julho	8.498,01	15.807,69	7.938,27	25.195,78
Agosto	9.845,88	5.756,99	11.905,63	-
Setembro	28.933,75	65.424,79	21.118,26	18.678,28
Outubro	319.422,87	280.772,13	18.349,19	7.852,52
Novembro	625,00	52.094,13	2.867,12	11.225,00
Dezembro	279.199,41	203.082,34	22.830,33	18.470,00
Geral	736.137,68	699.358,57	140.942,85	143.705,80

No que se refere aos recebimentos, verificou-se, de imediato, que os valores pagos pelos clientes foram contabilizados a débito da conta de bancos (conta # 123 –F...) mas sem que tal tivesse correspondência à verdade dos factos (evidenciada nos extratos bancários).

Mesmo excluindo os serviços que foram faturados no exercício seguinte, referidos no ponto anterior, as divergências entre os recebimentos efetivos e as operações contabilizadas na conta de bancos e nos extratos bancários, são significativas e materialmente relevantes.

Para apurar as referidas divergências, foi efetuado um levantamento dos valores efetivamente pago pelos clientes, em 2014, dos valores lançados a débito na conta # 123 – “F...” e dos valores creditados na conta bancária da sociedade, identificados através dos extratos bancários.

Dado o diferimento de faturação registado relativamente aos serviços prestado em dezembro de 2014, foi apurado o valor pago pelo principal cliente (D...), em 2014:

Tabela 9 – Valores pagos pela D...

Mês de Pagamento	Numerário	Cheques	Total
Fevereiro	3.010,61	64.184,22	67.194,83
Março	3.645,73	54.461,96	58.107,79
Abril	4.364,44	60.084,09	64.448,53
Maior	4.169,33	65.829,90	69.999,23
Junho	4.365,00	71.782,85	76.147,85
Julho	3.772,00	111.951,58	115.723,58
Agosto	5.401,50	35.477,36	40.878,86
Setembro	1.247,00		1.247,00
Outubro	4.082,98	44.377,52	48.520,50
Novembro	5.793,25	57.082,63	62.875,88
Dezembro	3.934,89	66.802,56	70.737,45
Total	43.786,73	632.034,67	675.881,50

Nota: Neste mapa não foram considerados os recebimentos referentes aos serviços prestados em dezembro de 2014 porque foram faturados e pagos em janeiro de 2015 (e serão integrados na análise desse período)

Aos pagamentos efetuados pela D..., foi acrescido os valores pagos pelos restantes clientes:

Tabela 10 – Valores pago pelos clientes em 2014

Cliente	Valor Pago
D...	675.881,50
G...	8.000,00
H...	1.390,92
I...	1.250,00
	686.522,42

Comparando o total dos pagamentos efetuados com os depósitos registados nos extratos bancários, apuraram-se as seguintes divergências:

Tabela 11 – Divergências entre Recebimentos e Depósitos efetuados em 2014

Mês	Recebimentos			Depósitos	Diferença
	D...	Outros	Total		
			-	8.750,00	- 8.750,00
fevereiro	67.194,83		67.194,83	10.184,22	57.010,61
março	58.107,79		58.107,79	4.600,00	53.507,79
abril	64.448,53	625,00	65.073,53	6.800,00	58.273,53
maio	69.999,23		69.999,23	20.525,00	49.474,23
junho	76.147,85		76.147,85	11.425,00	64.722,85
julho	115.723,58		115.723,58	25.195,78	90.527,80
agosto	40.878,86		40.878,86		40.878,86
setembro	1.247,00	1.390,92	2.637,92	18.678,28	- 16.040,36
outubro	48.520,50		48.520,50	7.852,52	40.667,98
novembro	62.875,88	625,00	63.500,88	11.225,00	52.275,88
dezembro	70.737,45	8.000,00	78.737,45	18.470,00	60.267,45
Total	675.881,50	10.640,92	686.522,42	143.705,80	542.816,62

A justificação apresentada pelo representante do sujeito passivo para a falta de evidência dos pagamentos nos extratos bancários (“*Como mencionado, no ano em questão o sócio-gerente recebia os pagamentos em nome e por conta da Sociedade, sendo os cheques passados pelo D..., LDA. à ordem do sócio gerente*”) não legitima os procedimentos adotados e demonstra uma clara e inequívoca irregularidade em sede contraordenacional, pela não utilização da conta bancária do sujeito passivo para a movimentação de todos os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida, previsto no artigo 63.o-C da LGT, bem como de tributação de rendimentos que se explica de seguida.

Efetivamente, considerando que os rendimentos pagos pelos clientes foram contabilizados na conta # 123 – F... mas não entraram, na sua totalidade, na esfera da sociedade, estamos perante uma saída de verbas passível de tributação em sede de imposto sobre o rendimento, dependendo o seu enquadramento fiscal da forma como as saídas foram evidenciadas na contabilidade.

Através dos elementos recolhidos, verificou-se o seguinte:

- Valor pago por clientes em 2014: € 686.522,425
- Valor contabilizado na conta # 123- F...: € 690.689,89;

- Valor total creditado nos extratos bancários em 2014: € 143.705,80;
- Valor registado, na contabilidade, em contas de sócios:
 - Empréstimos aos sócios: € 191.000,00:
 - Conta # 268211- B...- € 95.000,00;
 - conta # 268212 – C...- € 96.000,00;

i. Rendimentos de Capitais

Determina o CIRS, n.º 1 do art.º 5º do CIRS que *“consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias”* e a alínea h), do n.º 2, do mesmo artigo, acrescenta: *“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”*.

Na presente situação, apesar da apropriação de verbas ser assumida pelo sócio e declarada por escrito, a contabilidade não refletiu a situação alegada e apenas evidenciou, a débito, em contas de sócios, empréstimos no montante global de € 191.000,00.

Os empréstimos contabilizados estão apenas suportados por meros recibos de mútuos (sem correspondência nas evidências dos fluxos financeiros do sujeito passivo a favor dos sócios), sem os elementos característicos dos empréstimos, como prazos de devolução, juros para compensar a indisponibilidade do dinheiro e o risco associado ou mesmo o Imposto do Selo previsto no respetivo Código. O próprio sujeito passivo, através do seu representante, assumiu que *“não foram efetuados contratos de mútuo. Os valores devedores de sócios a 31.12.2014 respeitam a valores mutuados na reconciliação bancária regularizados em 2015. Logo não foi pago imposto de selo”*(Anexo III).

Assim sendo, importa atender ao disposto no n.º 4 do art.º 6º do CIRS que refere *“os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do*

exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros” (sublinhado nosso).

Atendendo aos elementos recolhidos, ao que foi afirmado pelo sócio, considera-se que estão preenchidos os requisitos para o fundamento legal da presunção prevista na alínea h) do n.º 2 do art.º 5º e no n.º 4 do art.º 6, do CIRS, pelo que a retenção de verbas da sociedade, por parte dos sócios, na sua esfera pessoal, escrituradas em contas correntes de sócios [# 268211- B... (€ 95.000,00) e # 268212 – C... (€ 96.000,00), no valor de € 191.000,00, presumem-se que ocorreram a título de distribuição de lucros ou de adiantamento por conta de lucros.

Assim sendo, em termos de tributação, a sociedade inspecionada estava obrigada a proceder à retenção do IRS, nos termos do art.º 101º, n.º 2, al. a) do CIRS, pelo que importa determinar o momento em que o imposto se tornou devido.

Momento da tributação e repartição dos rendimentos de capitais a tributar por período:

Determina o n.º 1 do art.º 7º do CIRS que “*os rendimentos referidos no artigo 5.º ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se vencem, se presume o vencimento, são colocados à disposição do seu titular, são liquidados ou desde a data do apuramento do respetivo quantitativo, conforme os casos*”.

Na presente situação, atendendo a todas as evidências anteriormente expostas, considera-se que a distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros ocorreu no momento em que se reconheceu contabilisticamente a sua colocação à disposição dos sócios, ou seja, no momento em que as entregas deveriam ter sido reconhecidas contabilisticamente em contas credoras específicas de sócios.

Refira-se que a distribuição de lucros e os adiantamentos por conta de lucros estão sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, em sede de IRS, conforme dispõe o art.º 71º, n.º 1, al. c) do CIRS, que conforme o indicado no n.º 3 do art.º 98º do mesmo diploma deverá ser entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que se reporta. Em resumo, pelos motivos atrás expostos e nos termos da alínea h) do n.º 2 do art.º 5º e no n.º 4 do art.º 6º, do CIRS, os € 191.000,00 contabilizados em contas de sócios, configuraram uma distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros e, conseqüentemente, nos termos do

artigo 71.º, n.º 1, alínea c) do CIRS, sujeitos a uma taxa de retenção na fonte à taxa de 28%, nos seguintes períodos:

Período/mês	Distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros (1)	Retenção na fonte (2) = (1) x 28%
set-14	48.000,00	13.440,00
out-14	48.000,00	13.440,00
nov-14	47.000,00	13.160,00
dez-14	48.000,00	13.440,00
	191.000,00	53.480,00

A retenção na fonte em falta, devida pelos rendimentos de capitais, considerados colocados à disposição dos sócios, no exercício de 2014, totaliza € 53.480,00. (...)

IX.DIREITO DE AUDIÇÃO

Para dar cumprimento ao estatuído no art.º 60º da LGT e no art.o 60º do RCPITA deu-se a conhecer ao sujeito passivo o “Projeto de Conclusões de Relatório” (ofício N.º ..., de 02-05-2018), por notificação pessoal, efetuada na pessoa do sócio-gerente, B..., em 02-05-2018, conforme atesta a certidão de notificação em anexo.

O direito de audição foi exercido dentro do prazo concedido e foi rececionado nestes serviços de Inspeção Tributária, no dia 18-05-2018 (Entrada n.º 2018...).

A petição apresentada veio contestar as correções propostas no projeto de relatório, baseando as suas alegações nos seguintes pressupostos:

- a) O valor considerado como rendimentos de capitais (presunção de adiantamento por conta de lucros), no montante de € 191.000,00 refere-se a empréstimos de sócios (ponto 15);
- b) O valor proposto como despesas não documentadas (€ 368.545,08) deve ser considerado como “pendente de restituição ou, quanto muito, como correspondente a um valor que passou a integrar plenamente a esfera jurídica do sócio a título de adiantamento por conta de lucros” (ponto 23);

a) Presunção de adiantamento por conta de lucros – € 191.000,00

O valor em apreço foi enquadrado como rendimentos de capital com recurso da presunção de adiantamento por conta de lucros, prevista no n.º 4 do art.º 6.º do CIRS, por se reportar a verbas que saíram da esfera do sujeito passivo, sem ser ao abrigo de um contrato de mútuo ou por contrapartida da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais e que, contabilisticamente, foram evidenciados em contas de sócios [€ 191.000,00 = € 96.000,00 (conta # 268211) - € 95.000,00 (conta # 268212)].

No direito de audição apresentado, a exponente vem alegar que este valor não traduziu adiantamentos por conta de lucros mas sim empréstimos concedidos aos sócios e que o valor global em dívida, inclusivamente, até já teria sido restituído à sociedade, em 2017 (ponto 14).

Ora, a presente ação de inspeção incide sobre o exercício de 2014.

Nesse exercício, o sujeito passivo recebeu € 686.522,42 de clientes, por intermédio de pagamentos efetuados ao sócio gerente, Dr. B..., mas, na conta bancária da sociedade, a única conta de meios financeiros identificada na contabilidade, apenas foram creditados €143.705,80 (facto confirmado no ponto 10).

Do valor remanescente não restituído à sociedade (€ 542.816,62), € 191.000,00 presumiram-se pagos a título de adiantamentos por conta de lucros, nos termos do disposto no art.º 6.º n.º 4 do CIRS, por reunirem os requisitos exigidos no referido normativo.

Sobre a presunção aplicada, existe inúmera jurisprudência atendível e, inclusivamente, mandatória, face ao procedimento adotado, pelo que apenas se cita um exemplo: *“A presunção, de que os referidos montantes recebidos pela sociedade, deveriam ser considerados “adiantamento de lucros” aos administradores, é uma presunção legal (estabelecida expressa e directamente na lei), e não uma presunção simples, apenas natural ou judicial, que tenha por base os dados da experiência comum - e que, como se sabe, é admitida só nos casos e nos termos em que é admitida a prova testemunhal de acordo com o disposto no art. 351.º do C. C. Por isso, vale a regra constante do n.º 2 do art.º 350.º do C.C., própria para as presunções legais - as quais, para serem destruídas (nos casos em que a lei o permite) têm de ser ilididas mediante prova em contrário (sublinado nosso).*

(...)

Perante os elementos literal, lógico e sistemático dos normativos que regem a tributação dos rendimentos da categoria E, mais especificamente os casos em que podem ser presumidos os rendimentos dessa categoria, as únicas situações em que são consentidas presunções quanto a tais rendimentos são as tipificadas no artº 7º [atual 6º], concretamente e ao que ao caso importa, os nºs 4. Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamentos dos lucros (sublinado nosso).

As presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção - Geral das Contribuições e Impostos.” – Processo 0 3221/09 TCA Sul.

O facto de o exponente vir agora alegar que, no decurso do terceiro exercício posterior ao da ocorrência dos factos tributários, e já com os presentes atos inspetivos em curso, o sócio-gerente terá efetuado uma transferência a favor do sujeito passivo, no valor em dívida, em nada altera o que foi referido.

Objetivamente, no final do exercício de 2014, existiam € 191.000,00 que saíram da esfera da sociedade, sem estarem suportados por um qualquer contrato de mútuo ou em contrapartida da prestação de trabalho ou remuneração dos órgãos sociais, lançados em contas de outros devedores, em nome dos sócios (contas # 268211 e 268212) e apenas suportados em meros recibos de suprimentos.

E, como já foi referido, o CIRS determina que os lançamentos feitos em conta corrente de sócios que não resultem de mútuos, de prestação de trabalhos ou do exercício de cargos sociais, têm que considerar-se, presumidamente, como feitos a título de lucros ou de adiantamento dos lucros (nº 4, do art.º 6º).

Ainda que fosse intenção da exponente assumir a existência de um contrato de mútuo, com base na eventual existência de obrigação de restituição, por parte do sócio, tal também não poderia ser aceite pelo não cumprimento dos requisitos previstos para este tipo de contratos no código Civil (CC).

Com efeito, os contratos de mútuos estão regulados no artigo 1143.º do CC, que determina a obrigação, para mútuos de valor superior a € 25.000,00 (vinte e cinco mil euros), de contrato por escritura pública ou documento particular autenticado.

E, caso o contrato deva ser celebrado com tal forma e o não seja, o mesmo fica ferido de nulidade.

Na presente situação, como já foi referido, apenas foram apresentados meros recibos de suprimentos, sem qualquer contrato anexado ou identificável nas pastas e não foi feita a prova do pagamento do imposto de selo devido.

O próprio sócio-gerente, em termos de declarações em anexo, refutou, expressamente, a existência de contratos de mútuo bem como o pagamento de qualquer imposto de selo.

Assim, em face dos factos invocados, os € 191.000,00 em apreço, preenchem integralmente os seguintes requisitos:

- São verbas que pertenciam ao sujeito passivo mas saíram da esfera da sociedade;
- Foram escriturados em contas de outros credores, em nome dos sócios;
- Não estavam suportados por contrato(s) de mutuos, nos termos previsto no art.º 1143 do CC;
- Não foram pagos por contrapartida da prestação de trabalhos ou do exercício de cargos sociais;

Pelo que, nos termos do art.º 6º, n.º 4 do CIRS, tal como já tinha sido referido no projeto de relatório, presumem-se entregues aos sócios a título de lucros ou de adiantamento dos lucros e, consequentemente, sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, em sede de IRS, conforme dispõe o art.º 71º, nº 1, al. c) do CIRS.”

- 7- Na sequência do Relatório Final de Inspeção Tributária, foi emitida a liquidação adicional de IRS e juros compensatórios n.º 2018..., de 9 de Julho de 2018, no montante total de € 60.903,21, € 7.423,21 dos quais referentes a juros compensatórios.
- 8- A 16 de Julho de 2018, a Requerente procedeu ao pagamento dos montantes liquidados
- 9- Das declarações da Requerente relativa à Informação Empresarial Simplificada (IES), consta o seguinte:
 - a. Do exercício de 2014, submetida em 2015-06-30 (...), que os € 191.000,00 foram inscritos como outros activos correntes (campo A5124), outras contas a receber (campo A5985) e outros devedores (campo A8037);
 - b. Do exercício de 2016, submetida em 2017-06-28 (...), que o Balanço assinala a inserção do valor de € 24.829,52, na conta caixa e depósitos bancários (A5125), e o saldo final em depósitos bancários de € 24.829,52 (A...);
 - c. Do exercício de 2017, submetida em 2018-06-29 (...), que o Balanço assinala a inscrição do valor de € 342.136,69, na conta caixa e depósitos bancários (A...), e o saldo final em depósitos à ordem de € 332.221,29 (A...), estando escriturada a débito (entradas de valores) por € 862.992,92 e a crédito (saída de valores) por € 555.601,15.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de 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).

Deste modo, 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 da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas, nem como não provadas, alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Em causa, na presente acção arbitral, está a apreciação da legalidade da aplicação da presunção do artigo 6.º, n.º 4 do CIRS que determina que os lançamentos em conta corrente do sócio, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, se presumem feitos a título de lucros ou adiantamentos de lucros.

Com interesse para a decisão da causa, dispõe o artigo 6.º do CIRS aplicável que:

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

5 - As presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, ato administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direção-Geral dos Impostos.”.

Com relevo, também, para a situação *sub iudice*, dispõe o artigo 5.º do mesmo Código:

“1 - Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

2 - Os frutos e vantagens económicas referidas 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 20.º;”.

Releva, igualmente, o artigo 7.º do mesmo Código, ao dispor:

“1 - Os rendimentos referidos no artigo 5.º ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se vencem, se presume o vencimento, são colocados à disposição do seu titular, são liquidados ou desde a data do apuramento do respetivo quantitativo, conforme os casos.(...)

3 - Para efeitos do disposto no n.º 1, atende-se: (...)

2) A colocação à disposição, para os rendimentos referidos nas alíneas h), i), j), l) e r), assim como dos certificados de consignação;”.

*

Sobre a matéria ora em causa, foi já proferida abundante jurisprudência dos tribunais superiores da jurisdição tributária, da qual são exemplos:

- Acórdão do TCA-Sul de 25-11-2008, proferido no processo 02544/08, e de 13-10-2009, proferido no processo 03221/09;
- Acórdão do TCA-Sul de 11-01-2011, proferido no processo 04357/10;
- Acórdão do TCA-Sul de 22-02-2011, proferido no processo 04487/11 (citado pela Requerida);
- Acórdão do TCA-Sul de 18-02-2016, proferido no processo 08760/15;
- Acórdão do TCA-Sul de 05-02-2015, proferido no processo 08216/14;
- Acórdão do TCA-Sul de 04-06-2015, proferido no processo 07453/14;
- Acórdão do TCA-Sul de 15-12-2016, proferido no processo 09929/16;

Com especial interesse para a concreta questão a dirimir nos autos, destacam-se ainda os seguintes arestos:

- Acórdão do STA de 15-12-2004, proferido no processo 01187/04, onde se pode ler: “A decisão judicial, proferida em sede de impugnação judicial, segundo a qual o contribuinte não recebeu juros em contrato de mútuo em que foi mutuante constitui base suficiente à ilisão da presunção constante do artº 7º nº 5 do C.I.R.S.”

E, mais adiante:

“Dispõe o artº 7º nº 2 do CIRS que se presume que os mútuos são remunerados.

Por sua vez o nº 5 desta disposição legal estabelece que esta presunção pode ser ilidida com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento da Direcção Geral de Impostos.

Este preceito legal encontra paralelismo no anterior art.º 14º do C. do Imposto de Capitais que, para além de estabelecer idêntica presunção, prescrevia que a mesma só podia ser ilidida “por decisão judicial proferida em acção intentada pelo contribuinte contra o Estado, em que se declare ter ficado provado que não foram recebidos juros antecipadamente, nem eram ou são devidos ou, sendo-o, têm taxa diferente, ou por declaração passada pelo Banco de Portugal em que se confirme a taxa de juro efectivamente praticada ou a sua inexistência”.

Do confronto destas disposições legais resulta, desde logo, não ser agora necessária, como era, decisão judicial proferida em acção cível intentada pelo contribuinte contra o Estado, com vista à ilisão de tal presunção.

Assim sendo nada impede que a decisão judicial a que agora alude o art.º 7º nº 5 do CIRS seja proferida, como no caso foi, em processo de impugnação judicial.

Por outro lado, de tal confronto resulta também que, não se prevendo, no regime anterior, qualquer limitação quanto aos meios de prova de que o interessado pudesse lançar mão para o efeito, não se vê, face ao actual quadro legal, que o processo de formação da dita decisão judicial não se possa apoiar, ao contrário do que afirma a F.P., em prova testemunhal e/ou documental. De resto, como afirma André Salgado de Matos (CIRS, anot., 1999, fls. 148/149) esta presunção é ilidível, sob pena de inconstitucionalidade, podendo a prova de que não corresponde à realidade ser feita pelo sujeito passivo através de qualquer meio legalmente admissível, nos termos gerais de Direito, nomeadamente os que a F.P., no recurso, entende não serem admissíveis.

Em suma,volvendo ao caso dos autos, não suscita reparos a decisão recorrida, no ponto ora em análise, sendo base adequada à ilisão da dita presunção, pois que é, obviamente, uma decisão judicial, tendo sido proferida em impugnação judicial que é meio adequado para o efeito, com base em meios de prova admitidos nos termos gerais do Direito.”;

- Acórdão do TCA-Sul de 13-04-2010, proferido no processo 03461/09, onde se pode ler:

“1. Constituem rendimentos da categoria E do IRS os rendimentos lançados em quaisquer contas correntes dos sócios, escriturados nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, que, em princípio, se presumem feitos a título de lucros ou de adiantamento dos lucros;

2. Para tal presunção de incidência do imposto se verificar, é necessário que se mostre provada a base da presunção judicial, sob pena de a mesma não poder operar e a causa ter de ser decidida contra parte onerada com esse ónus da prova;

3. Não tendo a AT provado a base dessa presunção (os lançamentos em conta corrente do sócio escrituradas nessa sociedade) não pode a mesma fundar a liquidação na presunção que dela resultava, que assim é ilegal, por inexistência de facto tributário.”.

E, mais adiante:

“No caso, entendeu a AT tributar o ora recorrente com base no facto desconhecido – que tal importância depositada pela sociedade a seu favor resultava de lucros ou adiantamentos dos lucros dessa mesma sociedade – que fez subsumir à norma do n.º4 do art.º 7.º do CIRS, mas sem curar de demonstrar e nem de provar a base da presunção, ou seja que tal importância tenha sido escriturada como lançamento na sua conta corrente como sócio e que não resultava de mútuo, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, antes tendo mesmo apurado que este montante não se encontrava relevado na conta deste sócio (cfr. relatório a fls 11 do PAT apenso), pelo que, desta forma não se encontra preenchida a base da presunção, não podendo a mesma concluir pela atribuição dessa importância a tal título, como o resultado daquela, que como se viu, não existia, pelo que a liquidação, perante esta factualidade, não poderia ter sido efectuada ao abrigo desta norma de incidência, que assim se revela indevida por inexistência deste facto tributário.

Nos termos do disposto nos art.ºs 74.º, n.º1 da LGT e 342.º, n.º1 do CC, a base da presunção judicial deve imperativamente ser provada com os correspondentes factos dela integradores sob pena de a causa ser decidida em sentido desfavorável à parte onerada com esse ónus, ou seja à AT, e, perante tal falta, o resultado que com a presunção judicial se visava obter não se pode dar por alcançado”

- Acórdão do TCA-norte de 07-07-2016, proferido no processo 00446/11.9BEBRG, onde se pode ler:

“I - O artigo 6.º, n.º 4 do CIRS consagra uma presunção relativa a rendimentos de capitais, de que as quantias escrituradas em quaisquer contas de sócios de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quantias essas que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.

III - Só os lançamentos feitos em conta de sócio (e que não se prove que respeitem a alegados mútuos) se presumem, face ao disposto no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.

IV - A Administração Tributária não lançou mão da presunção constante deste normativo, porque a quantia em apreço não estava escriturada numa conta de sócios da sociedade.

V - Competia à Administração Tributária fazer prova dos pressupostos do seu agir (cfr. artigo 74.º, n.º 1, da LGT), sendo que, no caso concreto tal não se verificou, dado que não se encontram reunidos os factos índice que permitem à Administração Tributária fazer o enquadramento de valores contabilísticos como rendimentos da categoria E, colocados à disposição dos sócios, nos termos previstos no artigo 5.º, n.ºs.1 e 2, alínea h) do CIRS, assim padecendo a liquidação impugnada de vício de violação de lei.”

*

Posto isto, cabe, à luz dos entendimentos acima sedimentados, apreciar o fundo da causa.

A matéria *sub iudice* suscita, desde logo, uma questão decorrente do entendimento pacífico, e reiterado na jurisprudência acima citada, de que compete “à Administração Tributária fazer prova dos pressupostos do seu agir”.

Estando em causa a norma do art.º 6.º, n.º 4 do CIRS, compete, *in casu*, à AT fazer prova dos respectivos pressupostos.

Sucedo que a redacção de tal norma é equívoca nos termos da respectiva redacção, não resultando claro da mesma se para lançar mão da prova à AT cumpre apenas demonstrar a existência de lançamentos em contas correntes dos sócios, ou se, para além disso, lhe incumbe ainda o ónus de demonstrar que tais lançamentos não resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais (prova negativa).

Não tendo sido tal questão objecto de tratamento directo na jurisprudência analisada, é possível detectar entendimentos divergentes a tal respeito.

Assim, se o citado Acórdão do TCA-Sul de 11-01-2011, proferido no processo 04357/10, se aparenta bastar com a prova da existência de movimentos nas contas de sócios, já o também citado Acórdão do TCA-Sul de 13-04-2010, proferido no processo 03461/09, parece considerar que a base da presunção abrange a demonstração de “que tal importância tenha sido escriturada como lançamento na sua conta corrente como sócio **e que não resultava de mútuo, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais**”.

Tendo em conta o teor literal da norma em questão, propende-se para este último entendimento, ou seja, de que a AT deverá demonstrar que as importâncias que pretende presumir como atribuídas a título de lucros ou adiantamentos por conta dos lucros:

- a) tenham sido escrituradas em quaisquer contas correntes dos sócios; e
- b) não resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

Efectivamente, ao constarem tais circunstâncias, na norma do art.º 6.º, n.º 4 do CIRS, previamente à estatuição da presunção, indicia-se ter sido intuito legislativo de que apenas verificadas todas elas, possa operar a presunção consagrada.

Não obstante ser questionável a opção tomada, tendo em conta a dificuldade acrescida típica da prova de factos negativos, crê-se ter sido essa a consagrada no texto legislativo em causa.

Ora, e desde logo, tendo em conta os factos apurados no RIT, e a respectiva fundamentação, não se poderá considerar realizada a prova de que as importâncias em questão nos autos, não tenham resultado de mútuos.

Com efeito, a AT, na fundamentação ora sindicada, apenas se limita a infirmar a prova apresentada pela Requerente, designadamente a inscrição contabilística como empréstimos a sócios, a existência de recibos (cuja genuinidade não questiona), e a “devolução” operada em 2017, não fazendo ela própria qualquer esforço probatório na matéria relativa à (in)existência de qualquer mútuo, aparte a indicação de que não se verifica “correspondência nas evidências dos fluxos financeiros do sujeito passivo a favor dos sócios”, operando, na prática uma inversão (não legalmente sustentada) do ónus da prova, relativamente à circunstância controvertida da (in)existência de qualquer mútuo.

Daí que, face a tal défice probatório, haverá que concluir, com o supra-referido Acórdão do TCA-Sul de 13-04-2010, proferido no processo 03461/09, que “Não tendo a AT provado a base dessa presunção (...) não pode a mesma fundar a liquidação na presunção que dela resultava, que assim é ilegal, por inexistência de facto tributário.”.

Em todo o caso, e mesmo que se entendesse, como parece decorrer de alguma outra jurisprudência citada, que à AT apenas cumpre demonstrar a existência de lançamentos em contas correntes dos sócios, competindo, assim, ao contribuinte a demonstração de que aqueles

resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, sempre se haveria de concluir da mesma forma.

Efectivamente, e como já indicado, a Requerente demonstrou que as importâncias em questão foram objecto de inscrição contabilística como empréstimos a sócios (o que é reconhecido pela própria AT), a existência de recibos (cuja genuinidade a AT não questionou), bem como a “devolução” daquelas importâncias operada em 2017 (também reconhecida pela AT).

Ponderada a circunstância invocada pela AT nesta matéria, de não se verificar “correspondência nas evidências dos fluxos financeiros do sujeito passivo a favor dos sócios”, naturalmente que a mesma não assumirá, só por si, qualquer relevância determinante na matéria, uma vez que a existência de um contrato de mútuo não pressupõe, por qualquer forma, a existência de fluxos financeiros directos entre mutuante e mutuário.

Por outro lado, o argumento esgrimido pela AT em sede de pronúncia sobre a audiência prévia exercida pela Requerente, e reiterada em sede arbitral, relativamente à nulidade do mútuo, deverá julgar-se insusceptível de acolhimento.

Assim, e como é consabido, a invalidade de um negócio jurídico, não se confunde com a sua inexistência, e da norma do art.º 6.º, n.º 4 do CIRS não é possível extrair a interpretação de que a mesma se restrinja, no que para o caso interessa, a mútuos validamente celebrados.

Por outro lado, é igualmente certo que os negócios jurídicos, mesmo inválidos (anuláveis ou nulos), são susceptíveis de produzir efeitos jurídicos, designadamente, e também no que para o caso importa, a obrigação de restituir as prestações recebidas por força do negócio inválido.

Esta circunstância não poderá, naturalmente, deixar de relevar para a matéria em análise, na medida em que está em causa a tributação de uma importância (presumidamente) deferida a título de rendimento, por uma sociedade a um seu sócio.

Ora, se essa importância tiver sido deferida no quadro de um negócio jurídico, ainda que nulo, do qual emerge a importância de o restituir, a mesma não constituirá, formal e substancialmente, um rendimento de quem a recebeu.

Assim, e como se escreveu no Acórdão arbitral proferido no processo n.º 165/2013-T do CAAD, em termos que se subscrevem²:

“Entende a Requerida que o Contrato de Mútuo não respeita os requisitos formais exigidos pelo artigo 1143.º do Código Civil, razão pela qual não é válido. Assim, considera que estamos perante adiantamentos de lucros, os quais deveriam ter sido tributados em IRS.

É certo que, nos termos do disposto no artigo 1143.º do Código Civil, o mútuo de valor superior a €25.000 só é válido se for celebrado por escritura pública e o de valor superior a €2.500 se o for por documento assinado pelo mutuário. Decorre no artigo 294.º do Código Civil que os negócios jurídicos celebrados contra disposição de carácter imperativo, como é o caso, são nulos.

A nulidade, nos termos do disposto no artigo 286.º do Código Civil, é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada oficiosamente pelo tribunal. A declaração de nulidade tem efeito retroactivo, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 289.º do Código Civil, devendo ser restituído tudo o que for prestado.

Efectivamente, como aliás alega a Requerida, estamos perante uma matéria de direito civil, pelo que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 11.º da LGT, as normas fiscais em análise devem ser interpretadas recorrendo aos termos próprios desta área do direito. Por outro lado, a lei fiscal, ou a aplicação que dela é feita, não pode criar previsões normativas diferentes das existentes nos diplomas próprios.

Dito de outra forma: o Código Civil prevê que os contratos de mútuo que não cumpram os requisitos de forma legalmente estabelecidos são nulos, não podendo produzir quaisquer efeitos, devendo ser restituído tudo o que foi prestado (o mutuário deve restituir o valor recebido e o mutuante deve restituir os juros eventualmente recebidos). É esta a cominação legalmente prevista para a falta de cumprimento dos requisitos de forma associados ao contrato de mútuo. No fundo, a lei determina que é como se o contrato de mútuo nunca tivesse existido, desaparecendo da ordem jurídica tanto o contrato como os seus efeitos.

Esta é a única consequência do não cumprimento dos requisitos formais previstos na lei. Não resulta, todavia, da lei, que do contrato de mútuo nulo possam advir outras consequências. E,

² Divergindo, assim, da decisão singular proferida no processo arbitral n.º n.º 409/2018-T, do CAAD (invocado pela Requerida), sobre matéria análoga.

assim, não pode aplicar-se a lei fiscal no sentido de retirar do incumprimento desta formalidade consequências diferentes das legalmente previstas. Ou seja, se o contrato de mútuo é nulo por falta de forma, pode determinar-se a restituição do que foi prestado, mas não pode considerar-se que da invalidade resulta que os montantes pagos ao abrigo do contrato têm outra natureza que não a de mútuo.

Assim, tem de se concluir que, o facto de terem sido preteridas as formalidades na celebração do contrato de mútuo não pode ter como consequência que o contrato não existiu e, portanto, estamos perante uma realidade diferente – no caso, um adiantamento de lucros. E se, perante a nulidade do contrato, as partes ficam obrigadas a restituir o que receberam, poderá, no limite, entender-se que o mesmo deve suceder neste caso, devendo o sócio-gerente restituir os valores registados na conta corrente antes identificada, mas não pode considerar-se que, por falta de cumprimento das formalidades que estão associadas à celebração deste tipo de contrato, a operação substancialmente praticada (um mútuo) deve ser qualificada de outra forma.

É certo que, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 36.º da LGT, “A qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.”. Por outro lado, cumpre também aludir ao número 1 do artigo 74.º da LGT, nos termos do qual o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque, bem como ao número 1 do artigo 75.º do mesmo diploma, nos termos do qual se presumem verdadeiros e de boa-fé os registos contabilísticos dos contribuintes, quando realizados nos termos da legislação fiscal e comercial. Esta presunção não se verifica quando ocorrer uma das circunstâncias previstas no n.º 2 do artigo 75.º da LGT – o que não é o caso.

Acresce que, nos termos do disposto no artigo 293.º do Código Civil, “O negócio nulo ou anulado pode converter-se num negócio de tipo ou conteúdo diferente, do qual contenha os requisitos de substância e forma, quando o fim prosseguido pelas partes permita supor que elas o teriam querido, se tivessem previsto a invalidade.”. Assim, no limite, poderia considerar-se estarmos perante um contrato-promessa de mútuo, o qual não teria de respeitar as exigências de forma, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 410.º do Código Civil. Assim, os pagamentos seriam realizados por conta de um contrato de mútuo definitivo, a celebrar em data a indicar.

De referir ainda que, o registo contabilístico dos montantes pagos ao sócio foi realizado numa conta 268, que é uma conta de Accionistas/Sócios – Outras Operações. Habitualmente, são

registadas nesta conta as operações com os sócios que não sejam adiantamentos de lucros, resultados atribuídos ou lucros disponíveis, entre outros. O registo a débito reflecte um pagamento realizado pela sociedade, pelo que, o registo feito para efeitos contabilísticos é coincidente com o enquadramento que foi dado à operação.

Portanto, verifica-se que o registo contabilístico dos movimentos associados a esta operação, nos vários exercícios em causa, está realizado em termos semelhantes ao do contrato de mútuo. Também aqui deve ser referido o disposto no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, ou seja, não tendo a contabilidade da Requerente sido posta em causa, deverá considerar-se que a mesma espelha a realidade dos factos – e, portanto, que foi efectivamente celebrado um contrato de mútuo entre a Requerente e o sócio-gerente.

Em suma, verifica-se que as liquidações emitidas têm como único fundamento o não cumprimento pela Requerente das formalidades associadas à celebração do contrato de mútuo. No entanto, esse fundamento é meramente formal. O n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS estabelecia uma presunção nos termos da qual “os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultarem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.”. As presunções podem ser ilididas, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 351.º do Código Civil, o que se verificou neste caso¹ – a Requerente apresentou o Contrato de Mútuo celebrado com o sócio-gerente, tendo registado contabilisticamente a operação em conformidade, o que permite ilidir a presunção de que a operação configuraria um adiantamento por conta de lucros.

Neste contexto, o ónus da prova de que o contrato não correspondia efectivamente a um contrato de mútuo foi devolvido à Administração Tributária e Aduaneira². Sucede que, nenhuma prova foi feita a este respeito – apenas foi alegado que, em virtude de o contrato não ter sido celebrado por escritura pública, o mesmo não era válido e portanto deveria qualificar-se como adiantamento por conta de lucros. Assim, e porque a Administração Tributária não logrou fazer prova do facto alegado (que os montantes em causa foram entregues a título de adiantamento por conta de lucros), deve considerar-se que a operação existe na ordem jurídica nos termos em que foi definida pela Requerente. Estamos, assim, perante um contrato de mútuo, sendo os pagamentos feitos ao sócio-gerente entregas dos valores mutuados.

As disponibilizações de montantes feitas no âmbito contrato de mútuo não configuram rendimentos do sócio-gerente, não estando por isso sujeitas a tributação, nem através de retenção na fonte, nem a final. Assim, a correcção deverá improceder.”

“lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais”.

Deste modo, mesmo no caso de se entender que à AT apenas cumpre demonstrar a existência de lançamentos em contas correntes dos sócios, competindo ao contribuinte a demonstração de que aqueles resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, ponderados os elementos de prova apresentados pela Requerente e pela AT, sempre se concluiria, no limite, pela existência de fundada dúvida sobre a existência do facto tributário, nos termos pressupostos pelo art.º 100.º do CPPT, determinante da anulação do acto tributário, tal como julgado no Acórdão do TCA-Sul de 06-03-2001, proferido no processo 1703/99.

A anulação da liquidação de imposto, acarreta, consequentemente, a anulação da liquidação de juros sobre aquele.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação anulada é imputável à Requerida, que a emitiu sem o necessário suporte legal.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data daquele pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

- a) Anular o acto liquidação de IRS e juros compensatórios n.º 2018..., de 9 de Julho de 2018, no montante total de € 60.903,21;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima determinados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 60.903,21, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Agosto de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Francisco Melo)

O Árbitro Vogal

(Olívio Mota Amador)