

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 94/2018-T

Tema: IRC – art.º 6.º, n.º 4 – Tributação dos lucros distribuídos.

Acórdão Arbitral

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maças (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Maria do Rosário Anjos e Dr. Nuno Maldonado Sousa, designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 24-05-2018, acordam em proferir o seguinte acórdão arbitral:

I – RELATÓRIO

1. A sociedade A... LDA, NIPC..., com sede em..., ...-... ..., doravante designada por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, a alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT) e da Portaria n.º 112 – A/2011, de 22 de março, para impugnação e declaração de ilegalidade do indeferimento da Reclamação Graciosa que correu termos com o n.º de processo ...2017... .
2. A decisão de indeferimento, proferida pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças, no uso de competência subdelegada pela Diretora de Finanças Adjunta de ..., onde pedia, na qualidade de substituto tributário, que fossem corrigidos os atos relativos às retenções na fonte de 2013, 2014 e 2015 em sede de IRS constantes das seguintes guias, todas datadas de 06.04.2017, a saber:
Declaração de retenção na fonte n.º ... (IRS) relativa a 2013, no valor de 78.102,68€, relativos a rendimentos de capital;

Declaração de retenção na fonte n.º ... (IRS) relativa a 2014, no valor de 55.028,74€, relativos a rendimentos de capital;

Declaração de retenção na fonte n.º ... (IRS) relativa a 2015, no valor de 7.353,34€, relativos a rendimentos de capital.

3. Segundo a requerente verifica-se que ocorreram retiradas de fundos da requerente nos anos de 2013, 2014 e 2015, pelos seus sócios. Não estando sustentado documentalmente que tais retiradas ocorreram ao abrigo de um contrato de mútuo, apesar de assim estarem contabilizadas, entendeu a AT, em sede de inspeção, que as mesmas deveriam assumir a forma de adiantamentos por conta de lucros.

A requerente conformou-se com a posição da AT e procedeu à entrega das declarações de retenção na fonte em sede de IRS. Verificando-se, no entanto, que por lapso e em clara violação da lei comercial e fiscal, as declarações de retenção na fonte foram mal processadas, originando o pagamento de valor para além do legalmente devido, senão vejamos:

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi apresentado pela Requerente em 12-03-2018, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT em 04-03-2018, nos termos e para os efeitos legalmente previstos. A Requerente optou por não indicar árbitro pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. **O tribunal ficou constituído em 24-05-2018.**

5. Em 24-05-2018 foi proferido despacho arbitral para a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT. A Requerida veio juntar aos autos a sua resposta e o respetivo Processo Administrativo (PA), em 27-06-2018, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

Em 30-06-2018, face à posição das partes evidenciadas nos autos, foi proferido despacho arbitral que dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, por desnecessária, dado que não foram invocadas exceções nem indicada prova testemunhal a inquirir. Foi fixado prazo de 15 dias (igual e sucessivo) para as partes apresentarem alegações e fixado prazo para a prolação da decisão arbitral até 23-11-2018, o qual veio a ser prorrogado, por despacho arbitral de 19-11-2018, para 22-01-2018, com os fundamentos que aqui se consideram integralmente reproduzidos.

6. A requerente veio juntar as suas alegações em 04-09-2018 e a AT em 24-09-2018, alegando apenas que reiterava tudo o que consta já dos autos, nomeadamente da sua resposta e respetivo PA.

B) DO PEDIDO FORMULADO e DA POSIÇÃO DA REQUERENTE:

7. Em síntese, a Requerente, no pedido arbitral, expõe a sua pretensão e reconhece que ocorreram retiradas de fundos da requerente nos anos de 2013, 2014 e 2015, pelos seus sócios. Ora, não estando sustentado documentalmente que tais retiradas tenham ocorrido ao abrigo de um contrato de mútuo, apesar de assim estarem contabilizadas, entendeu a AT, em sede de inspeção, que as mesmas deveriam assumir a forma de adiantamentos por conta de lucros. A requerente conformou-se com a posição da AT e procedeu à entrega das declarações de retenção na fonte em sede de IRS. Porém, alega a Requerente que, *entretanto, verificou que” por lapso e em clara violação da lei comercial e fiscal, as declarações de retenção na fonte foram mal processadas, originando o pagamento de valor para além do legalmente devido”*.

Assim, o erro alegado pela Requerente advém do facto da sociedade ter dois sócios (e não apenas um), a saber: o Sr. B..., titular de três quotas sociais do valor nominal de € 49.879,79, representando no seu todo 60% do capital social, e a sociedade comercial por quotas “C..., (SGPS), LDA”, (doravante C...) titular de duas quotas sociais, detendo 40% do capital social. Por ser assim, convoca a Requerente o disposto no artigo 217.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), que determina que os sócios têm direito aos lucros do

exercício, bem assim como o artigo 297.º do mesmo código CSC (que se aplica analogicamente às sociedades por quotas) regula os adiantamentos sobre lucros no decurso do exercício, conjugado com o art.º 537, ainda, do mesmo CSC. Alega ainda que, segundo o artigo 22.º do CSC, na falta de preceito especial ou convenção em contrário, os sócios participam nos lucros e nas perdas da sociedade segundo a proporção dos valores das respetivas participações no capital sendo nula a cláusula que exclui um sócio da comunhão nos lucros, assim como também é nula a cláusula pela qual a divisão de lucros ou perdas seja deixada ao critério de terceiro.

Neste contexto, a Requerente pretende que seja reconhecido o erro que ela própria terá assumido em matéria de lucros distribuídos e adiantamentos por conta de lucros, alegando que ao conformar-se com as conclusões da inspeção, procedeu às declarações que serviram de base às liquidações de IRS, de forma cega, e não teve em conta que parte dos lucros em causa estavam isentos de tributação por serem devidos à sócia C... e não ao sócio B.... Na verdade, alega a Requerente, a sócia C... beneficia de isenção de IRC, uma vez que cumpre os requisitos do regime de *participation exemption* (art.º 51 do CIRC).

Reconhece que “*ocorreram de facto entregas aos sócios que à mingua de título justificativo, caíram (entende a AT) na figura de adiantamento por conta de lucros. Os valores em causa acenderam a: € 278.938,14 em 2013; € 196.531,22 em 2014 e € 26.261,93 em 2015. A requerente procedeu em 06.04.2017 à entrega das declarações de retenção na fonte desses anos (2013, 2014 e 2015) de forma cega e indiscriminada. Assim aplicou a taxa liberatória de 28% aos supra valores referidos. No entanto, se é verdade que no caso do sócio B..., há lugar à retenção na fonte do IRS à taxa liberatória de 28% (o artigo 71.º, n.º 1, alínea c) do CIRS) o mesmo não se passa no caso da sócia C..., (SGPS), LDA, porquanto sendo o pagamento efetuado considerado como um adiantamento por conta de lucros (rendimento de capitais), encontra-se esta sociedade, abrangida pela isenção de IRC prevista no artigo 51º do CIRC. Assim, alega a Requerente que parte daqueles valores de adiantamentos, por força da lei comercial, respeitaram a lucros devidos à sociedade C... e, nessa medida, estavam isentos de tributação em sede de IRC.*

Assim, em síntese, do ponto de vista da Requerente foi pago imposto em excesso, no valor de 74.632,53€, reclamando a anulação das liquidações mencionadas e o reembolso do valor do excesso, que alega ter sido pago indevidamente.

C – DA RESPOSTA DA REQUERIDA

8. Na sua resposta, junta aos autos em 27-06-2018, veio a Requerida pugnar pela legalidade dos atos impugnados, nos termos e fundamentos que aqui se dão por integralmente reproduzidos. Considera não haver qualquer erro e conclui pela improcedência do pedido arbitral.

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

9. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º n.º2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).

O processo não padece de vícios que o invalidem, pelo que se verificam todos os pressupostos processuais para o tribunal arbitral conhecer do pedido.

Tendo em conta a prova documental junta aos autos e o alegado pelas partes, cumpre fixar a matéria de facto relevante para a decisão.

III – Decisão da Matéria de facto

A) Factos Provados

10. Como **matéria de facto relevante**, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

- a. A Requerente é sociedade comercial por quotas com a firma A..., Lda. e tem o capital social de € 249.398,95. [cf. RI 6º: doc. 5 e PA, pp. 21- 27];
- b. São sócios da requerente B..., titular de três quotas com o valor nominal de € 49.879,79 cada uma e a sociedade comercial por quotas "C..., (SGPS), Lda.", titular

- de duas quotas, uma no valor nominal de € 89.783,62 e outra do valor nominal de € 9.975,96. [cf. **RI, 6º: doc. 5 e PA, pp. 21- 27**];
- c. Ocorreram retiradas de fundos da requerente nos anos de 2013, 2014 e 2015, pelo seu sócio B... [cf. **RI, 1º e 3º R-AT**].
- d. Ocorreram, ainda, entregas ao sócio B... e os valores em causa acenderam a € 278.938,14 em 2013, € 196.531,22 em 2014 e € 26.261,93 em 2015 [cf. **RI, 12º e 13º: PA, pp. 59**].
- e. A coberto das OI n.ºs 2016.../.../... e 2017... os Serviços de Inspeção Tributária detetaram que, na contabilidade da Requerente haviam sido revelados, através de contas de terceiros em nome do sócio gerente B..., diversos movimentos de entradas e saídas de meios financeiros. [cf. **R-AT, 3º: PA, pp. 56-60**].
- f. A Requerente relevou na sua contabilidade, através de contas de terceiros em nome do sócio gerente “B...”, diversos movimentos, de entradas e saídas de meios financeiros e no decorrer do ano de 2013, foi feito o registo de diversos movimentos financeiros na conta “278812011 –B...-Gestão de tesouraria” e no final de 2013 esta conta evidenciava um saldo de 278.938,14 €, saldo desta transferido para a conta “26822 -B...”, ficando esta a registar um saldo devedor de 1.113.204,00 € [cf. **R-AT, 3º: PA, p. 45**].
- g. Em 2014 os registos na conta “278812011 –B...-Gestão de tesouraria”, implicaram que no final desse ano apurasse um saldo devedor de 196.531,22 €, valor, esse, que foi transferido para a conta 26822 – “B...” e com esta movimentação o saldo devedor desta conta passou a ser de 1.309.735,22 € [CF. **R-AT, 3º: PA, p. 45**].
- h. Em 2015 os registos na conta “278812011 –B...-Gestão de tesouraria”, implicaram que no final desse ano apurasse um saldo devedor de 26.261,93 €, valor esse, que foi transferido para a conta 26822 – “B...” e com esta movimentação o saldo devedor desta conta passou a ser de 1.335.997,15 € [Cf. **R-AT, 3º: PA, pp. 45-46**].
- i. Em 08-03-2107 B..., prestou declarações por termo, no âmbito da ação inspetiva, na qualidade de sócio gerente da Requerente, que se encontra arquivado no processo administrativo, a fls 48 (numeração do ficheiro pdf) e então, para além do mais, afirmou ter recebido tais valores na referida qualidade e a título de adiantamento por conta de lucros, como resulta da seguinte declaração por si proferida: “*Deste*

modo, assumo que nos anos de 2013, 2014 e de 2015, efetuei retiradas de dinheiro da empresa “A..., Lda.”; estão em causa os seguintes montantes: - 2013: € 278.938,14; - 2014: € 196.531,22; - 2015: € 26.261,93;

- j. No relatório final das ordens de serviço OI n.º 2016.../.../... e 201700627 a AT concluiu, nos termos que constam desse documento e em especial o seguinte: [**R-AT, 3.º: PA, pp. 41-46**]

“Assim, constata-se que a C... tem vindo a praticar aquilo que o n.º 4 do artigo 6.º do CIRS presume, como atribuição aos sócios de adiantamento por conta de lucros, através do lançamento em conta corrente, de quantias não resultantes da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, os quais serão, deste modo, considerados rendimentos da categoria E do IRS sujeitos, nos exercícios de 2013, de 2014 e de 2015, à taxa liberatória de 28%, conforme determina a alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS.” -

A C... devia ter retido o imposto, de acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 101.º do CIRS, e entregado, nos cofres do Estado, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram ou devem ter sido deduzidas, conforme determina o n.º 3 do artigo 98.º do CIRS.

(...)

Deste modo, encontra-se em falta o IRS, nos montantes e períodos, conforme quadro seguinte, correspondente à aplicação da Taxa Liberatória de 28% sobre os montantes que no final de cada ano subsistem na conta do sócio 26822 – “B...”, conforme determinam os normativos acima referidos.

<i>Periodo</i>	<i>Valor Adiant.p/c/ lucros</i>	<i>Taxa liberatória</i>	<i>Imposto em falta</i>	<i>Data entrega Imposto</i>
<i>Dez-2013</i>	278.938,14€	28%	78.102,68€	20-01-2014
<i>Dez-2014</i>	196.531,22€	28%	55.028,74€	20-01-2015
<i>Dez-</i>	26.261,93	28%	7.353,34€	20-01-

2015				2016
<i>TOTAL IMPOSTO EM FALTA</i>			140.484,76€	

- k. A requerente conformou-se com a posição da AT e procedeu à entrega das declarações de retenção na fonte em sede de IRS [Cf. **RI, 3º e PA, p. 33**]
- l. A Requerente procedeu em 06-04-2017 à entrega de declarações de retenção na fonte dos anos de 2013, 2014 e 2015 e aplicou a taxa liberatória de 28% aos valores referidos em D), resultando os seguintes documentos [**RI, 14º e 15º: PA, pp. 15-19**]:
- i. documento n.º ...relativo a dezembro de 2013, no valor de € 78.102,68, correspondente a “IRS – Capitais – Outros rendimentos”;
 - ii. documento n.º ... relativo a dezembro de 2014, no valor de € 55.028,74, correspondente a “IRS – Capitais – Outros rendimentos”;
 - iii. documento n.º ... relativo a dezembro de 2015, no valor de € 7.353,34, correspondente a “IRS –Outros rendimentos de capitais sujeitos às taxa [texto truncado]”;
- m. Em 20-07-2017 a Requerente apresentou a reclamação graciosa a que correspondeu o processo n.º ...2017..., relativa às “retenções na fonte em sede de IRS constantes das guias” referidas em L) [Cf. **RI, introito e R-AT, 4º: PA, p. 1**].
- n. A Requerente fundamentou a sua reclamação graciosa na (i) existência de “erro na determinação da retenção, por a sócia C..., (SGPS), Lda. estar “isenta de IRC uma vez que cumpre os requisitos do regime de participation exemption (art.º 51 do CIRC)”, e por o apuramento das retenções não ter considerado que os valores recebidos se tratavam de “lucro bruto” e não de “lucro líquido”, concluindo que por esses motivos “as declarações de retenção na fonte terão necessariamente que ser corrigidas”. [introito do R.I.: **PA, pp. 3-11, artigos 13º, 14º e 22º**].
- o. A reclamação graciosa interposta pela Requerente foi indeferida nos termos e com os fundamentos constantes da decisão, que lhe foi notificada por ofício de 11-12-2017, documentos que constam do PA, e em especial pelos seguintes fundamentos: [cf. **R-AT, 4º: PA, pp. 56-60, maxime pp. 59-60**]

De acordo com os extratos das contas correntes de sócios - 26821 - C... (SGPS) e 26822 - B... - bem como da declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) dos anos de 2012 e 2015, estas apresentavam os seguintes saldos devedores:

Sócios	2012	2013	2014	2015
26821- C... SGPS	€1.237.308,09	€1.237.308,09	€1.237.308,09	€1.237.308,09
26822 - B...	----	€1.113.204,00	€1.309.735,22	€1.335.997,15
TOTAL "Sócios"	€1.237.308,09	€2.360.512,09	€2.547.043,31	€2.573.305,24

Conforme se afere do quadro anterior a conta relativa à C...: SGPS mantém um saldo inalterado desde 2012, enquanto que a conta do sócio B... tem variações anuais, acréscimos estes que foram considerados como adiantamentos por conta de lucros e como tal, sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória de 28%, como se discrimina:

Var. 2012/2013 (a)	Var. 2013/2014 (b)	Var. 2014/2015 (c)
€278.938,14	€196.531,22	€26.261,93

- a) €278.938,14 = €1.113.204,00 - €834.265,86 (saldo devedor em 2012 transferido da conta 278812011- B... - Gestão de Tesouraria - para a conta 26822 - B... -
 b) €196.531,22 = €1.309.735,22 - €1.113.204,00
 c) €26.261,93 = €1.335.997,15 - €1.309.735,22.

Ou seja, foram os valores colocados à disposição do sócio gerente B... e não da sociedade C..., considerados como adiantamentos por conta de lucros, pelo que, tal como alega a

reclamante nos pontos 12 e 15 da petição, há lugar à retenção na fonte dos valores colocados à disposição do sócio B...

Assim para o caso presente, o regime de isenção de IRC, nos termos do artº 51º do CIRC (*regime de participation exemption*), em que se encontra a sociedade C... (SGPS) e a respetiva quota de participação no capital social não tem relevância para a determinação dos valores a considerar como adiantamentos por conta de lucros e, como tal, o apuramento dos valores de retenção de IRS a entregar nos cofres do Estado, pelo que quanto a esta matéria factual não assiste razão à reclamante.

- p. O indeferimento da reclamação graciosa foi ainda fundamentado, no que diz respeito ao argumento da existência de diferença entre “lucro bruto e lucro líquido”, nos seguintes termos: [cf. R-AT, 4º: PA, pp. 56-60, maxime pp. 59-60]

Alega ainda a reclamante que para efeitos de aplicação da taxa liberatória (28%) deverá ser tido em conta o “lucro” líquido adiantado e não o “lucro” bruto adiantado, porquanto o “(...) sócio recebeu em excesso (o imposto) à minúcia de retenção na fonte (do imposto), situação que terá que repor na sociedade, por via do direito de regresso que assiste à reclamante”.

Ora, o nº 4 do artº 6º do CIRS presume, como atribuição aos sócios de adiantamentos por conta de lucros, “Os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais (...)” (nº sublinhado), os quais serão deste modo considerados como rendimentos de capitais (categoria E) e sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória em vigor à data dos factos, ou seja, 28% (cf. al. a) nº 1 do artº 71º do CIRS).

Orá, os valores lançados em conta corrente dos sócios são os designados pela reclamante como "lucro" bruto adiantado, ou seja, os montantes de €278.938,14, €196.531,22 e €26.261,93, e que sobre eles incidiu a taxa de retenção na fonte.

A obrigação da reclamante consiste, no momento em que são colocados à disposição do sócio os valores considerados como adiantamentos por conta de lucros, em efetuar a retenção na fonte do imposto. O valor líquido a receber pelos sócios resultará da diferença entre o valor efetivo do lucro deduzido da retenção na fonte efetuada.

Assim, nesta matéria também não assiste razão à reclamante.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

11. Não existem outros factos relevantes para a decisão que devam considerar-se como não provados.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

12. O tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 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 seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (artigo 596.º, n. 1 do CPC, 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, à prova documental que para mais consta do próprio processo administrativo, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados. Tem-se em conta também a doutrina constante do Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13, a propósito do valor probatório do relatório da inspeção tributária, admitindo que *“poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”*.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, com natureza meramente conclusiva, ainda que tenham sido apresentadas como factos, por

serem insuscetíveis de comprovação, sendo que o seu acerto só pode ser aferido em confronto com a fundamentação da decisão da matéria jurídica, constante do capítulo seguinte.

IV – Decisão da Matéria de Direito

13. Em causa nos presentes autos está a questão de saber se, tendo a requerente aceite as conclusões da inspeção, conformando-se com os factos aí evidenciados, assumindo estar perante adiantamentos ao sócio B..., não suportados documentalmente como mútuo e tendo regularizado a situação espontaneamente, pode agora vir invocar um erro, assente no princípio formal da distribuição dos lucros nos termos da lei comercial. No essencial é esta a questão, dado que a requerente, bem assim como o seu sócio gerente B..., por si e em nome da sua representada declarou que todos os valores correspondiam a adiantamentos aos sócios por conta de lucros.

Cumpre decidir.

14. Em primeiro lugar, das considerações supra expostas, como síntese das posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados, é possível determinar que a questão essencial de direito a decidir convoca a análise do regime jurídico da tributação dos adiantamentos aos sócios de pessoas coletivas como lucros distribuídos.

De notar que, no requerimento inicial o sujeito passivo afirma que houve um lapso da AT no cálculo das retenções (vd. art. 4º do RI). Porém, quanto a esta questão, desde já, se esclarece que não é esse o entendimento que este tribunal extrai do teor dos articulados e do probatório colhido nos autos. De facto, constata-se, que a este propósito, o alegado "erro" que determinou a entrega de imposto superior não é imputável à AT, mas antes ao próprio sujeito passivo, já que não parece ter havido qualquer lapso (ou erro) no preenchimento dos dados que originaram as declarações, que são tratadas como "guias para pagamento". O que parece haver é uma divergência na aplicação do regime jurídico em presença, dado que é entendimento da AT que a retenção deve incidir **sobre os montantes efetivamente recebidos** pelo sócio B... (em conformidade com a sua própria declaração

produzida nos autos de inspeção e constante do PA, bem assim como em conformidade com os documentos e registos evidenciados pela contabilidade do sujeito passivo), sendo que do ponto de vista do sujeito passivo entende que não é esse o cálculo que resulta da lei.

15. Posto isto, com relevância para a decisão a proferir por este tribunal arbitral importa salientar que resulta da matéria assente nos presentes autos que a coberto das OI n.º 2016.../.../ e 2017..., os serviços de inspeção tributária detetou que, na contabilidade da requerente haviam sido revelados, “através de contas de terceiros em nome do sócio gerente B...”, diversos movimentos de entradas e saídas de meios financeiros, registados como: «VI.2.1. Adiantamentos por conta de lucros sujeitos a taxa liberatória. (sublinhado nosso).

16. Do que vem exposto resulta que a verdade material evidenciada pelos próprios registos contabilísticos efetuados pelo sujeito passivo e pelas declarações prestadas pelo próprio sócio e gerente B..., nos evidencia que todos os adiantamentos verificados e mencionados pelos serviços de inspeção tributária (SIT) traduzem entregas a favor do sócio B... . Este, por sua vez, confirmou de livre e espontânea vontade que tais valores foram por si recebidos a título de adiantamentos por conta dos lucros que lhe foram colocados à disposição. Em momento algum transparece ter havido adiantamentos a outro sócio, no caso a C..., como agora vem a requerente alegar.

17. Posto isto, importa aferir o que se extrai do regime jurídico aplicável aos adiantamentos a sócios, nas circunstâncias que resultam da matéria provada nos autos. Estabelece a alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS (CIRS) que se considera como rendimentos de capitais (categoria E do IRS): os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respetivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros. Quanto à qualificação da natureza destes rendimentos não subsiste dúvida, aliás, as partes reconhecem tratar-se de rendimentos de capitais, ou seja, incluídos na categoria E de rendimentos do CIRS.

Dispõe, por sua vez, o n.º 4 do artigo 6.º do CIRS que: “os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a 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. “

18. Ora, a C... ao longo de diversos anos, relevou na sua contabilidade, através de contas de terceiros em nome do sócio gerente “B...”, diversos movimentos, de entradas e saídas de meios financeiros. Como bem se refere no RIT, nos termos que a seguir se transcrevem:

*“Até finais de 2012 era usada, exclusivamente, a conta “278812011 –B...-Gestão de tesouraria”, que, no final desse ano, registava um saldo devedor de 834.265,86 €. Este valor foi transferido em janeiro de 2013 para a conta “26822-B...”. No decorrer do ano de 2013, foi adotado idêntico procedimento ao dos anos anteriores, mantendo-se o registo de diversos movimentos financeiros na conta “278812011 –B...-Gestão de tesouraria”. No final de 2013 esta conta evidenciava um saldo de 278.938,14 €, que, nesse período, foi o saldo desta transferido para a conta “26822 -B...”, ficando esta a registar um saldo devedor de 1.113.204,00 €
Em 2014 os diversos registos na conta “278812011 –B...-Gestão de tesouraria”, implicaram que no final desse ano apurasse um saldo devedor de 196.531,22 €, valor, esse, que foi transferido, conforme prática do ano anterior, para a conta 26822 – “B...”. Com esta movimentação o saldo devedor desta conta passou a ser de 1.309.735,22 €.*

Em 2015 os diversos registos na conta “278812011 –B...-Gestão de tesouraria”, implicaram que no final desse ano apurasse um saldo devedor de 26.261,93 €, valor, esse, que foi transferido, conforme prática do ano anterior, para a conta 26822 – “B...”. Com esta movimentação o saldo devedor desta conta passou a ser de 1.335.997,15 €.

Solicitada a justificação para o enquadramento destes movimentos na atividade da C... o sócio gerente Sr B... manifestou, de imediato, intenção de esclarecer a

situação, tendo para o efeito lavrado “Termo de Declarações” no passado dia oito de março (vd Anexo 1), onde refere que:

“Sou sócio gerente da sociedade “A..., Lda” há mais de trinta anos e desde há tempos, que não sei precisar, comecei a efetuar retiradas de dinheiro da empresa, a título de adiantamento por conta de lucros, as quais tiveram como contrapartida contabilística uma conta de sócios. Em resultado dessas retiradas a conta de sócios atingiu, em 2015, o valor de € 1.335.997,15. Todavia, tal valor, como atrás referi, resulta de um acumular de retiradas que, em finais de 2012, atingiam o valor de € 834.265,86, conforme se comprova pelas contas correntes dessa conta de sócios, dos anos de 2011 e de 2012, que entrego neste ato. Deste modo, assumo que nos anos de 2013, 2014 e de 2015, efetuei retiradas de dinheiro da empresa “A..., Lda.” nos seguintes montantes:

- 2013: € 278.938,14; - 2014: € 196.531,22 ; - 2015: € 26.261,93

Mais informo que face à legislação em vigor, a qual desconhecia no momento da prática dos atos e a qual tomei agora conhecimento no decurso do procedimento inspetivo em curso, irei proceder à entrega do IRS, e respetivas declarações de retenção na fonte, a que tais montantes se encontram sujeitos, por aplicação do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS, correspondente à retenção na fonte que deveria ter sido efetuada no final de cada um daqueles anos e que não foi por nós efetuada.”

19. Assim, o teor das declarações transcritas, não deixa qualquer dúvida sobre os factos ocorridos, a forma e a substância dos mesmos, resultando do teor das declarações prestadas pelo sócio e gerente B... uma total consciência das implicações fiscais decorrentes de tal procedimento. Pelo que, não colhe o argumento alegado pela requerente segundo o qual, a apresentação das declarações por parte do sócio em causa, foram efetuadas às “cegas”. Bem pelo contrário, ressalta, outrossim, a plena consciência dos factos praticados e suas implicações.

20. Da matéria assente nos presentes autos constata-se que a C... tem vindo a praticar aquilo que o n.º 4, do artigo 6.º do CIRS, presume como atribuição aos sócios de

adiantamento por conta de lucros, através do lançamento em conta corrente, de quantias que não resultam da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, pelo que, se consideram como rendimentos da categoria E do IRS, sujeitos à taxa liberatória de 28%, conforme determina a alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS, na versão em vigor nos exercícios de 2013, 2014 e 2015.

21. Assim sendo a C..., ao processar os ditos adiantamentos a favor do sócio B..., devia ter retido o imposto e entregue esse valor nos cofres do Estado, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram ou deviam ter sido deduzidas, em conformidade com o disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 101.º e do n.º 3, do artigo 98º, ambos do CIRS.

22. Ora, por tudo o que se deixa exposto não assiste razão à requerente quando alega que 40% do valor dos adiantamentos em causa são rendimento devido à sócia C..., pessoa coletiva isenta do pagamento de imposto sobre o rendimento por força do disposto no artigo 51º do CIRC. Na verdade, segundo as regras vigentes no direito das sociedades, como bem alega a requerente, todos os sócios devem ser beneficiados com a distribuição de lucros, contudo essa questão é irrelevante para a decisão dos autos. Essa é uma questão que os sócios devem resolver no plano das relações societárias vigentes, entre si, mas sem qualquer relevância no plano da questão fiscal que aqui se discute. Neste plano o que revela é a demonstração de que os valores em causa foram efetivamente postos à disposição do sócio B..., que o confirma e assumiu, como resulta da matéria provada.

23. Como bem resulta da análise aos extratos de conta corrente anexos ao “Termo de Declarações” juntos ao PA, apenas foram considerados os acréscimos registados nas contas do sócio nos anos de 2013, de 2014 e de 2015, na medida em que o saldo que transita de 2012, no montante de 834.265,86 €, diz respeito a período em que, nos termos do artigo 45.º da L.G.T., o direito à liquidação de tributos encontrava-se já caducado. Não se vislumbra, pois, qual o erro imputável à AT.

24. Deste modo, foi regularizado o IRS em falta, nos montantes e períodos abrangidos pela inspeção, correspondente à aplicação da Taxa Liberatória de 28% sobre os montantes que no final de cada ano se confirmou terem sido registados na conta do sócio 26822 – “B...”, conforme determinam os normativos acima referidos.

25. Nesta conformidade, não colhe o argumentação aduzida pelo Requerente, nomeadamente a alegação que: “São sócios da requerente, B..., titular de 3 quotas sociais do valor nominal de €49.879,79 cada uma (que correspondem a 60% do capital social) e a sociedade comercial por quotas C... (SGPS), SA, titular de 2 quotas sociais, uma no valor nominal de €89.783,62 e outra de €9.975,96 (detendo 40% do capital social).” pois não pode daí extrair que nos anos de 2013, 2014 e 2015 ocorreram retiradas de fundos da requerente pelos seus sócios, tendo as mesmas assumido a forma de adiantamentos por conta de lucros, constituindo rendimentos de capitais. É que, como vimos, todos os montantes em causa foram efetivamente adiantados apenas e só ao sócio B... . Da prova produzida nos autos não resulta terem sido adiantados quaisquer montantes à pessoa coletiva, sócia da C... .

26. A Alegação da Requerente pretende fazer vingar a ideia de que a tributação dos ditos adiantamentos devia ter sido efetuada, não de acordo com a distribuição de lucros efetivamente operada a favor do sócio B..., mas sim de acordo com o que devia ter ocorrido, se fossem cumpridas as regras revistas no CSC para a distribuição de lucros. Ora, tal argumento é totalmente inconsistente com a realidade e traduziria uma violação do princípio da verdade material. Na verdade, a sócia C... (SGPS), LDA, encontra-se abrangida pela isenção de IRC, uma vez que cumpre os requisitos do regime de *participation exemption* (art. 51.º do CIRC), porém essa circunstância não pode aproveitar para o efeito pretendido pela Requerente, pois que, como resulta da prova colhida nestes autos, todos os montantes foram, outrossim, adiantados apenas a um dos sócios da C..., designadamente a B... . Adotar outro entendimento seria permitir que este sócio não fosse tributado pelos ditos adiantamentos que recebeu (ou parte deles) beneficiando da exceção

prevista na lei para a pessoa coletiva, sem cumprir um pressuposto prévio: o adiantamento efetivo desses valores à sócia C... SA. Estaríamos, pois, a dar guarida a uma fraude à lei.

27. Assim, não colhe a argumentação da requerente segundo a qual *“só há lugar a retenção na fonte quanto aos valores colocados à disposição do sócio B..., na proporção da sua quota, isenta que esteja a sócia C... .”*

28. Dito de outro modo, o que se discute nos presentes autos é apenas, a tributação dos valores colocados à disposição do sócio gerente B... e não a tributação da sociedade C... Consideradas as entregas como adiantamento por conta de lucros, tal como alega a Requerente nos artigos 12 e 15 do pedido arbitral, forçoso é concluir que os mesmos estão sujeitos a retenção na fonte pelos valores colocados à disposição do deste sócio, cujas contas foram confessadamente e comprovadamente movimentadas, ao contrário do que sucedeu com a sócia C... SGPS.

29. E nem se diga, como vem agora a Requerente argumentar que, apesar das declarações do sócio B... no sentido de que *“efectuou retiradas de dinheiro da empresa “A..., Lda”, nos montantes já indicados, que tal significa singelamente que “o fez em seu nome (sócio detentor de 60% do capital social da requerente) e ainda em nome e por conta da sócia C... (sócia detentora de 40% do capital social da requerente), como teria de ser nos termos da lei”*

30. Ora, tal argumento cai perante a total ausência de prova quanto à existência de qualquer movimentação de valores por conta de ambos os sócios, e face às evidências dos adiantamentos efetuados a favor de um único sócio: B... . Pelo que, para a decisão do caso em apreço, o regime de isenção de IRC, nos termos do 51.º do CIRC, em que se encontrava a sociedade C... SGPS é totalmente irrelevante. Os valores em causa nestes autos dizem unicamente respeito ao sócio B..., não havendo lugar a qualquer recálculo em proporção da quota de 60% por este detida.

31. Assim, conforme se afere do quadro anterior a conta relativa à “C...SGPS” tem um saldo inalterado desde 2012. Já Quanto à conta do sócio “B...”, esta tem movimentação inicial em 2013, mas parte dessa movimentação deriva da conta “278812011-B... -Gestão de tesouraria” da qual foi transferido, em janeiro de 2013, o saldo de 834.265,86 € constante no balanço de 2012, integrando aquela conta 278812011. Foram justamente os valores constantes desta rúbrica das contas de sócios que estiveram na origem do presente procedimento inspetivo, os quais resultam de uma acumulação de retiradas que, em finais de 2012, atingiam o valor de € 834.265,86, conforme se comprova pelas contas correntes dessa conta de sócios, dos anos de 2011 e de 2012. O próprio sócio gerente se conformou e reconheceu ter recebido esses adiantamentos, pelo que não colhe a argumentação aduzida em torno da participação formal de cada sócio no capital social da empresa e respetivo direito de quinhão nos lucros, quando o próprio declarou na primeira pessoa que, nos anos de 2013, 2014 e de 2015, efetuou “*retiradas de dinheiro da empresa “A..., Lda.” nos seguintes montantes: - 2013: € 278.938,14 ; - 2014: € 196.531,22 ; - 2015: € 26.261,93*»

32. Por último, alega ainda a Requerente que, para efeitos de aplicação da taxa liberatória de 28% “*deverá ser tido em conta o “lucro” líquido adiantado e não o “lucro” bruto adiantado, porquanto o “(...) sócio recebeu em excesso (o imposto) à mingua de retenção na fonte (do imposto), situação que terá que repor na sociedade, por via do direito de regresso que lhe assiste.*”

33. Ora, também quanto a este argumento não assiste razão à Requerente. Desde logo porque, como resulta do disposto no nº 4, do artigo 6.º do CIRS, se presumem, como atribuição aos sócios de adiantamento por conta de lucros: “*Os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais (...)*”os quais serão deste modo considerados como rendimentos de capitais (categoria E) e sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória em

vigor à data dos factos, ou seja, 28% conforme determina a alínea a) do artigo 71.º do CIRS.”

34. Ora, os valores lançados em conta corrente dos sócios são os designados pela Requerente como lucro bruto adiantado, ou seja, os montantes de €278.938,14, €196.531,22 e €26.261,93., tal como decorre da lei, pelo que também neste ponto não se vislumbra que assista razão à Requerente.

35. A jurisprudência dos nossos tribunais superiores tem reconhecido que “o art.º.6, n.º.4, do C.I.R.S., 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. Com esta presunção o legislador quis resolver a qualificação das quantias escrituradas nas contas correntes dos sócios, cuja "causa" jurídica não tenha sido expressamente declarada, assim conduzindo a que tais montantes tenham o tratamento dos lucros distribuídos. Estamos, portanto, perante presunção legal (estabelecida expressa e directamente na lei), sendo incidente sobre o facto gerador do imposto.” – **Cfr. neste sentido o Ac. TCAS – Proc. n.º 08760/15, de 18-02-2016.**

36. Estando em causa a “*ilisão de uma presunção legal relativa (iuris tantum)*, impendia sobre a Requerente o ónus de produzir prova do contrário (cfr.art.º.350, n.º.2, do C.Civil), ou seja, de desenvolver actuação probatória dirigida contra o casuístico facto presumido, com o objectivo e de molde a convencer o julgador de que, não obstante a ocorrência do facto (lançamentos em contas correntes dos sócios, escrituradas em sociedades comerciais) que serve de base ao funcionamento da presunção invocada, o facto presumido não se verificou e/ou o direito presumido não existe. Acresce, tratando-se da presunção prevista no art.º.6, n.º.4, do C.I.R.S., por força do disposto, de forma expressa, no n.º.5 do mesmo normativo, a necessidade incontornável de a mesma só poder ser ilidida pelos quatro meios de prova aí, taxativamente, previstos, decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral

dos Impostos, consagrando a lei procedimento probatório específico para o efeito no art.º 64, do C.P.P.T. “ – Cfr. o acórdão citado supra.

36. Ora, a Requerente não demonstrou quaisquer factos suscetíveis de ilidir a presunção resultante do referido artigo 6.º, n.º 4 do CIRS. Pelo que, em face do exposto, resta concluir pela improcedência do pedido, porquanto a atuação da requerida AT, expressa, nomeadamente no despacho de indeferimento da reclamação graciosa impugnado no presente pedido arbitral, pautou-se pela aplicação da lei aos factos apurados na inspeção e reconhecidos como verdadeiros pelo próprio sócio gerente B..., beneficiário dos adiantamentos que deram origem à regularização do imposto em falta.

37. Assim sendo, não se vislumbra qualquer ilegalidade dos atos de liquidação impugnados. Em conformidade, o pedido arbitral terá de improceder e, em consequência, fica prejudicado o conhecimento do pedido de juros indemnizatórios, igualmente improcedente.

IV - DECISÃO

Nos termos supra expostos decide este tribunal arbitral coletivo:

- a)** Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado e em consequência, manter o despacho de indeferimento impugnado e as liquidações de imposto subjacentes.
- b)** Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **74.632,53** 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 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€2.448,00**, nos termos da Tabela II do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 5º do citado Regulamento, a pagar pela parte vencida.

Notifique.

Lisboa, 21 de dezembro de 2018

O Tribunal Arbitral Coletivo,

(Maria Fernanda dos Santos Maças - Presidente)

Árbitro Vogal

(Maria do Rosário Anjos)

Árbitro Vogal

(Nuno Maldonado Sousa)