

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 369/2019-T

Tema: IRS – Juros compensatórios por falta de retenção na fonte.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

- 1 A..., SA, contribuinte n.º..., com sede no ..., ..., ...-... ..., apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral e consequente pronúncia, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT¹, sendo requerida a ATA², contra as liquidações de juros compensatórios de IRS³ por falta de retenção na fonte de rendimentos do trabalho dependente dos exercícios de 2001 e 2002, conforme liquidações n.ºs ... e ..., nos valores de, respetivamente, € 1.151,72 e € 567,51 no valor global de € 1 719,23, que a requerente considera ilegais, solicitando a sua anulação nos termos e fundamentos constantes na respetiva petição.
- 2 O pedido é apresentado, ao abrigo do disposto no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, na sequência da instauração de uma impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de ..., em 31/07/2009, que deu origem ao Proc. n.º. .../09...B..., ainda pendente de decisão em primeira instância, tendo a Requerente, nos termos do n.º

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

² Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

³ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

- 3 do citado artigo 11º, requerido a extinção da instância nesse processo, com vista à respetiva submissão ao CAAD.⁴
- 3 Foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD, em 28/05/2019, notificado à ATA na mesma data.
 - 4 Nos termos e para efeitos do disposto no nº2 alínea a) do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi em 12/06/2019, designado árbitro o licenciado Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado, tendo as partes sido notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
 - 5 O Tribunal foi constituído em 08/08/2019, de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
 - 6 Com o seu pedido, visa a requerente, como já se viu, a anulação das liquidações em causa por as considerar ilegais.
 - 7 Suporta o seu ponto de vista, em síntese; no entendimento de que os “vales de caixa” relativos a retiradas de dois dos seus administradores, que não estavam contabilizados nas respetivas contas correntes aquando do início da ação inspetiva, não são ajudas de custo nem constituíram qualquer tipo de remuneração, mas sim empréstimos concedidos que, contabilisticamente, não foram registados em devido tempo.
 - 8 E tanto assim foi, que o administrador B..., em 30 de Dezembro de 2005, restituiu a quantia de € 393.060,82,18 e o administrador C..., nessa mesma data, restituiu a quantia de € 436.976,15.
 - 9 A ATA entendeu, com fundamento no disposto na parte final da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS⁵, que se trataria de rendimentos do trabalho dependente, pelo que teria ficado por fazer a devida retenção na fonte, o que motivou as liquidações dos juros compensatórios aqui postos em crise.

⁴ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

⁵ Acrónimo de Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

- 10 Ao proceder assim a ATA fê-lo sem suporte legal, na medida em que tal disposição não é aplicável, porquanto as verbas pagas aos administradores em causa não se destinavam a “despesas de deslocação, viagens ou representação”, mas a fins puramente particulares, sendo isso bem evidente, face aos valores envolvidos, estando aqui em causa mútuos concedidos pela sociedade a alguns dos seus administradores, com a particularidade de não terem sido registados o crédito da sociedade incluído no saldo da conta Caixa, tendo em vista a restituição das verbas mutuadas, que se esperava a curto prazo.
- 11 Apesar de reconhecer que não foram cumpridas as formalidades previstas nos artigos 397º do CSC⁶ e 1143º do CC⁷ que os empréstimos a administradores devem respeitar, realça que, no Direito Fiscal português, vigora o princípio da prevalência da substância sobre a forma (de que são afloramentos os artigos. 11º/3, 38º e 39º da LGT⁸), entre outros e, nem por isso, os valores em questão deixam de ser empréstimos.
- 12 Entende, assim que o procedimento da ATA incorre em errada qualificação de factos tributários não tem suporte legal, nomeadamente na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, devendo por isso ser julgado provado e procedente este pedido de declaração de ilegalidade, e serem anuladas as liquidações acima referenciadas, com as legais consequências.
- 13 Por sua vez a ATA, e também síntese, considera que as verbas pagas aos administradores, contrariamente ao entendimento da requerente, não podem ser considerados mútuos concedidos pela sociedade que não foram registados em devido tempo, nem tão pouco foi observado o determinado no artigo 397º do CSC e 1143º do CC.
- 14 E que o levantamento como empréstimos da sociedade aos acionistas/administradores, atendendo ao princípio contabilístico da prevalência da substância sob a forma, obriga a que as operações devam ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal.

⁶ Acrónimo de Código das Sociedades Comerciais

⁷ Acrónimo de Código Civil

⁸ Acrónimo de Lei Geral Tributária

- 15 Por isso, os serviços inspetivos consideraram os levantamentos em causa como rendimentos do trabalho dependente, nos termos da al. d) (parte final] do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, e não como empréstimos da sociedade aos acionistas/administradores, porquanto tiveram em conta a substância económica dos factos, e não a “operação de cosmética” que a requerente quer dar aos levantamentos ao considerá-los como empréstimos.
- 16 Considera que o alegado reembolso não faz prova de que aquele montante (€ 436.976,15) foi para regularizar as saídas de fundos em questão, uma vez que não se vislumbra de onde resulta aquele valor, se se refere aos valores apurados no relatório de inspeção (2001 a 2004), ou é referente aos anos de 1999 e 2000 (só nestes anos os “vales de caixa” a favor dos administradores totalizavam aproximadamente € 510.000,00), mas especificamente, nunca poderá fazer prova de um empréstimo que nunca foi refletido na contabilidade, nem contratualizado, ou seja, nunca existiu nem formalmente nem materialmente.
- 17 Quanto à restituição dos montantes à requerente das quantias que a sociedade havia adiantado, pelo que se se tratasse de remunerações e porque as mesmas não foram contabilizadas como custos da A... dos respetivos exercícios, haveria que as deduzir aos lucros tributáveis dos mesmos, também não lhe assiste razão, uma vez que os serviços inspetivos apenas apuraram a despesa verificada com os levantamentos do caixa e não os custos diretos (respetivos documentos), de modo a poder aferir da sua indispensabilidade para a realização dos proveitos ou ganhos em IRC⁹ ou para a manutenção da fonte produtora da requerente, pugnando pela manutenção na ordem jurídica das liquidações aqui postas em crise absolvendo-se a requerida do pedido.

II - SANEAMENTO

⁹ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento das pessoas coletivas

O Tribunal foi regularmente constituído, as partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Junta a resposta da requerida, o Tribunal proferiu, em 02/10/2019, o seguinte despacho: ” Tendo em vista os princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), dispensa-se a reunião do Tribunal a que se refere o artigo 18.º do RJAT e considera-se desnecessária a prova testemunhal arrolada pela requerente, uma vez que se considera a matéria de facto circunscrita a documentos e as questões a dirimir serem de direito.

Deste modo determina-se o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes do presente despacho e para apresentarem, querendo, alegações escritas, pelo prazo sucessivo de 10 dias, iniciando-se o prazo para a requerente com a referida notificação e para a requerida com a notificação da apresentação das alegações da requerente. Ao abrigo do princípio da colaboração solicita-se às partes a remessa das peças processuais em formato word.

Indica-se o dia 27/11/2019 como data para a prolação da decisão arbitral, devendo até essa data a Requerente fazer prova, junto do CAAD, do pagamento da taxa de justiça subsequente.

Notifique”

A requerente apresentou requerimento em 10/10/2019 no qual vem dizer que, tendo a ATA, na resposta reproduzido, no essencial, a fundamentação já constante do relatório de inspeção, vem reiterar tudo quanto, de direito e de facto, já alegou no requerimento de arbitragem, pugnando pela procedência do pedido de declaração de ilegalidade.

Não havendo outras formalidades a cumprir e não enfermado o processo de nulidades, cumpre decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:

O Tribunal tem que decidir se, as liquidações de juros compensatórios postas em crise, padecem da ilegalidade aduzida pela requerente e por isso deverão ser anuladas, ou, se pelo contrário, deverão ser mantidas na ordem jurídica, por não sofrerem de qualquer ilegalidade, como pretende a requerida.

2 - Matéria de Facto

- a) As liquidações impugnadas tiveram origem numa ação inspetiva a que a Requerente foi sujeita, com início a 26 de Janeiro de 2005 e conclusão a 29 de Junho do mesmo ano, na qual foram detetadas desconformidades com verbas de remunerações pagas a trabalhadores sob a forma de ajudas de custos, que a Requerente aceitou, tendo já procedido ao pagamento dos juros devidos ficando por pagar apenas a parte restante, ora impugnada, no valor global de € 1.401,99, respeitantes a “vales de caixa” correspondentes a retiradas de dois dos seus administradores, que não estavam contabilizados nas respetivas contas correntes aquando do início da ação inspetiva.
- b) O presente pedido é apresentado, ao abrigo do disposto no artigo 11º do Decreto-Lei nº 81/2018, de 15 de Outubro, na sequência da instauração de uma impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de ..., em 31/07/2009, que deu origem ao Proc. nº .../09...B..., precedida de reclamações gratuitas, deduzidas nos termos e prazos estabelecidos no artigo 95º e seguintes do CPPT¹⁰.

¹⁰ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

-
- c) A referida impugnação ainda estava pendente de decisão em primeira instância, tendo a Requerente, nos termos do nº 3 do artigo 11º do DL 81/2018 já referido, requerido a extinção da instância nesse processo, com vista à respetiva submissão ao CAAD.
- d) As reclamações foram totalmente desatendidas, por decisões notificadas à Requerente em 17.03.2008, conforme processo administrativo, junto aos autos pela ATA.
- e) Em devido tempo, a requerente, inconformada, com o indeferimento das reclamações, deduziu então recursos hierárquicos contra essas decisões, os quais também foram indeferidos, conforme notificações enviadas em 11.05.2009.
- f) Resulta do relatório dos serviços inspetivos que junto do Caixa verificou que várias dezenas de “vales de caixa” são datados dos anos de 1999 e 2000, tendo como beneficiários dos administradores C..., B... e D..., que totalizavam aproximadamente € 510 000,00, assim como para os anos de 2001 a 2004 os mesmos administradores retiraram do Caixa aproximadamente € 517.000,00.
- g) Do mesmo relatório verifica-se que até ao ano 2001, inclusive, eram efetuadas retiradas de caixa pelos administradores nele identificados, de uma forma mais continuada, normalmente semanal, e, para o ano de 2002 e seguintes, as retiradas de Caixa já eram mais interpoladas, normalmente mensais, mas sem a prestação de contas dos montantes retirados até ao termo dos exercícios, pelos administradores beneficiários.
- h) No exercício de 2004 a requerente procedeu à regularização do saldo final de “caixa”, através dos dois últimos lançamentos contabilísticos naquela conta, em que procedeu ao registo a crédito por contrapartida de Bancos – G..., dos montantes de € 567.043,53 e € 168.782,76, intitulados de depósitos, procedimento que reduziu o saldo final apresentado na rubrica “caixa” para € 346.629,58, quando sem aqueles lançamentos seria de € 1.079.455,87.
- i) Logo no início de 2005, os lançamentos antes referidos foram anulados, repondo o saldo para níveis superiores a € 1.000.000,00.
- j) Estas retiradas dos sócios em causa nunca foram tratados como empréstimos na contabilidade da Requerente nem observaram as normas previstas nos artigos 397º do CSC e 1143º do CC.

- k) A Requerente mantinha a contabilização destes levantamentos por parte dos seus administradores na rubrica “Caixa”, ano após ano, sem que os mesmos tenham sido repostos, nem fosse previsível a sua reposição, nem os administradores prestaram contas até ao final dos exercícios em causa (2001 e 2002).
- l) A reposição de importâncias por parte dos administradores ocorreu em 30 de Dezembro de 2005, já depois do término da ação inspetiva e sem que se possa concluir a que retiradas respeitariam.

Esta é a matéria de facto que o Tribunal selecionou, considerou provada e pertinente para a decisão da causa que resulta dos elementos juntos aos autos pelas partes e por elas aceites. Não consideramos a existência de factos relevantes para a decisão que não tenham sido dados como não provados.

3- Matéria de Direito

A requerente considera a liquidação dos juros compensatórios ilegais, tendo a ATA incorrido em errada qualificação dos factos tributário violando o artigo. 2º do CIRS, na medida em que as verbas pagas aos administradores em causa não se destinavam a despesas de deslocação, viagens ou representação dos mesmos, mas a fins puramente particulares, isto é, empréstimos concedidos pela empresa aos administradores em causa, que, contabilisticamente, não foram registados em devido tempo, mantendo-se sob a forma de vales de caixa, logo, não abrangidos, pela parte final da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, por não serem rendimentos de trabalho dependente. Apesar de reconhecer que estes valores para serem considerados empréstimos lhe falta o requisito formal previsto nos artigos. 397º do CSC e 1143º do Código Civil, nem por isso podem deixar de ser considerados empréstimos, prevalência da substância sobre a forma. Por outro lado, estando provada restituição dos valores que a requerente havia adiantado, não faz sentido falar em remunerações, ou liquidar-lhe juros por retenções que não

tinha de fazer, procedimento violador dos princípios da proporcionalidade e da justiça a que alude o artigo 55º da LGT e ainda os princípios do inquisitório, da colaboração recíproca que determinam que a ATA deve buscar e atender à verdade material, artigos 58º e 59º da LGT, respetivamente.

Por sua vez a ATA considera que esta saída de fundos da empresa para os administradores não pode ser considerada como empréstimo, porque desde logo não cumpre o preceituado nos artigos 397º do CSC e 1143º do CC, mas também porque a certificação legal de contas elaborada pelo ROC da sociedade, não colocou qualquer reserva sobre as demonstrações financeiras apresentadas pela sociedade, de harmonia com os artigos 420º a 422º do CSC.

Ao mesmo tempo que a contabilidade da sociedade não tratou as referidas saídas de fundo como empréstimos concedidos aos administradores, concluindo que bem andaram os serviços de inspeção ao considerarem os levantamentos em causa como rendimentos do trabalho dependente, nos termos da al. d) (parte final] do nº 3 do artigo 2º do CIRS, e não como empréstimos, porquanto consideraram a substância económica dos factos, e não a “operação de cosmética” que a requerente quer dar aos levantamentos ao considerá-los como empréstimos.

Quid júris?

De harmonia com o artigo 36º.nºs 1 e 2, da LGT a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário, não podendo os seus elementos essenciais serem alterados por vontade das partes. Ora sendo sistemático o uso de vales de caixa para despesas de deslocações de colaboradores da empresa e que esta admitiu haver desconformidade, e não tendo os administradores beneficiários, prestado contas dos montantes retirados até ao termo dos respetivos exercício, nem a contabilidade da requerente evidenciasse o tratamento de tais retiradas como empréstimos ficou, deste modo constituída a relação jurídica e inalteráveis os seus elementos essenciais.

Do probatório resulta essa prática sistemática de retiradas de caixa para os administradores, pelo menos desde 1999 até à chegada da inspeção sem o tratamento contabilístico adequado a empréstimos da empresa a administradores nem satisfazendo as exigências previstas nos artigos

397º, do CSC e 1143º do CC, nem da prestação de contas pelos administradores até ao termo dos respetivos exercícios, pelo que procedimentos contabilísticos, bem posteriores ao final da inspeção, não a podem alterar.

Nem se diga que se deve atender ao princípio da prevalência da substância sob a forma, ínsito, nos artigos 11º/3, 38º e 39º da LGT, na verdade tal princípio está aqui afastado, desde logo porque a catalogação das retiradas como empréstimos ocorre já numa fase em que as contas dos diferentes exercícios estavam encerradas sem que os administradores beneficiários, tenham prestado contas dos montantes em causa, nem a sua contabilização atendeu ao princípio contabilístico da substância sob a forma que estabelece que as operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal.

E pelos mesmos motivos também não se vislumbra a violação dos princípios da proporcionalidade e da justiça a que alude o artigo 55º da LGT e ainda os princípios do inquisitório, da colaboração recíproca que determinam que a ATA deve buscar e atender à verdade material, artigos 58º e 59º da LGT, respetivamente, quando na realidade os seus serviços inspetivos se limitaram a constatar a situação que a contabilidade da Requerente evidenciava ao tempo da inspeção e as reposições ocorreram já numa fase bem posterior ao seu término.

A requerente na sua argumentação e procedimento não logrou demonstrar que as retiradas em questão se tratavam de empréstimos, desde logo, porque nunca os tratou como tal até início da inspeção e não conseguiu demonstrar a que retiradas respeitavam as reposições feitas pelos administradores em 30 de Dezembro de 2005, já bem depois da constituição da relação jurídica.

Por outro lado, a liquidação de juros compensatórios está prevista no artigo 35º da LGT, de forma genérica, no seu nº 1 que se transcreve:

“1 - São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.

Daqui resulta que para haver liquidação de juros compensatórios tem que haver liquidação de imposto e que esta tenha sido retardada por facto imputável ao sujeito passivo, nas diversas formas a que a lei o obriga.

No caso concreto, não se faz qualquer referência ao imposto que serviu de base ao cálculo dos juros compensatórios contesta-se apenas a liquidação dos juros, concluindo-se que a Requerente não pôs em causa a liquidação do imposto, nem faz qualquer reparo ao seu eventual retardamento que sustente a liquidação dos juros compensatórios em causa. Havendo lugar a imposto cuja liquidação foi retardada é evidente que são devidos juros compensatórios.

Refere a Requerente que na inspeção que a ATA levou a efeito foram detetadas pequenas desconformidades com verbas de remunerações pagas a trabalhadores sob a forma de ajudas de custos, que a Requerente aceita, tendo já procedido ao pagamento dos juros devidos, tendo ficado por pagar apenas a parte restante, ora impugnada, no valor global de € 1.401,99, referentes a vales de caixa de dois dos seus administradores, que não estavam contabilizados nas respetivas contas correntes aquando do início da ação inspetiva, sem no entanto questionar a liquidação do imposto que origina a liquidação dos juros compensatórios em causa.

Nesta perspetiva é evidente para o Tribunal que as referidas retiradas não podem ser consideradas como empréstimos aos administradores beneficiários e a sua sujeição a IRS só pode resultar das disposições contidas na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.

IV – DECISÃO

Face ao exposto, o tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral improcedente com a consequentemente manutenção na ordem jurídica das liquidações de juros compensatórios aqui postas em crise.
- b) Fixar o valor do Processo em € 1 401,99, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº 1 do CPC¹¹, 97-A do CPPT e 3º nº 2 do RCPAT¹².
- c) Fixar as custas, no montante de € 306,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, que ficam a cargo da Requerente, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 27 de Novembro de 2019

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º, nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O Árbitro,

Arlindo Francisco

¹¹ Acrónimo de Código de Processo Civil

¹² Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária