

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 62/2023-T

Tema: IRS. Adiantamento por conta de lucros – artigo 5.º, n.º 1 e n.º 2, al. h), do CIRS. Mútuos a sócios.

SUMÁRIO:

1. Os factos geradores de rendimentos de capitais são descritos pelo legislador em função do resultado económico produzido e, assim, não atendem ao tipo de negócio subjacente, o que implica desde logo que se deva analisar os conceitos legais em função do seu resultado económico produzido, e não estritamente na sua conceção e definição em outras áreas do direito, como seja o direito das sociedades comerciais ou, mais genericamente, no direito privado.
2. A norma do artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do Código do IRS não exige a escrituração formal dessa realidade como pressuposto de incidência, mesmo porque deixar ao critério do sujeito passivo a “classificação” como adiantamento por conta de lucros, de realidades da vida corrente das sociedades comerciais, que constituem verdadeiros desvios de fundos em proveito dos sócios, seria frustrar o interesse público do Estado na arrecadação de impostos e no combate à fraude e evasão fiscais e permitir que ficassem por tributar verdadeiros incrementos patrimoniais dos sócios.
3. A inexistência de lucros, bem como de autorização do pacto social e ocorrência fora do segundo semestre, não invalida que os montantes transferidos diretamente para a conta bancária do sócio-gerente sejam tributados como adiantamento por conta de lucros, uma vez que solução distinta implicaria consagrar verdadeiros desvios de fundos em proveito dos sócios, seria frustrar o interesse público do Estado na arrecadação de impostos e no combate à fraude e evasão fiscais e permitir que ficassem por tributar verdadeiros incrementos patrimoniais dos sócios.
4. O princípio geral que rege o direito fiscal é o de que a ilicitude ou irregularidade não

1.

compromete a tributação que seja devida, de acordo com o preceituado no artigo 10.º da LGT, para além de que, como se disse acima, as normas de incidência em exame não postulam como pressuposto ou condição da tributação a observância dos requisitos previstos no artigo 297.º do Código das Sociedades Comerciais ou a existência de uma deliberação em Assembleia Geral de acionistas

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD para formar Tribunal Arbitral Singular, constituído em 11 de abril de 2023, decide no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., LDA**, doravante designada “Requerente”, NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., no Porto, ...-... Porto, união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., concelho do Porto, na sequência da notificação da demonstração de liquidação n.º 2022..., de 14 de setembro de 2022, relativa ao ano de 2020, de retenções na fonte de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares, e respetivos juros compensatórios, no montante de € 36.671,34 (trinta e seis mil seiscientos e setenta e um euros e trinta e quatro cêntimos), que juntou como **Documento n.º 1**, não se conformando com a mesma, veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos nos 1 e 2 do artigo 10.º, ambos, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT”), com vista à declaração de ilegalidade e anulação do ato de liquidação de retenções da fonte de IRS *supra* referenciado.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 1 de fevereiro de 2023.

2.

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 árbitro do Tribunal Arbitral Singular o Senhor Prof. Doutor Rui Miguel Zeferino Ferreira, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 22 de março de 2023 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) 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 Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 11 de abril de 2023.

3. Em suporte das suas pretensões alega a Requerente, em síntese:

- a) Que, pretende obter a declaração de ilegalidade da liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022..., de 14 de setembro de 2022, relativa ao ano de 2020, no montante de € 34.258,00 (trinta e quatro mil duzentos e cinquenta e oito euros), e respetivos juros compensatórios, no montante de € 2.423,34 (dois mil quatrocentos e treze euros e trinta e quatro cêntimos, e em consequência obter a restituição do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios, por entender que as correções meramente aritméticas padecem de diversos vícios de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito em que assentou.
- b) Que, em causa nos presentes autos, estão um conjunto de treze transferências bancárias efetuadas da conta bancária da Requerente para a conta bancária pessoal do seu sócio maioritário, no valor total de € 192.350,00 (cento e noventa e dois mil trezentos e cinquenta euros), ao qual se deduziu o montante de € 70.000,00 (setenta

3.

mil euros), em resultado de três transferências em sentido contrário, cuja diferença no montante de € 122.350,00 (cento e vinte e dois mil trezentos e cinquenta euros) a Requerida classifica de “uma retirada de fundos” a favor do sócio.

- c) Que, por isso, a Requerida entendeu que a situação *sub judice* teria enquadramento no artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS, pela qualificação daqueles “fundos” como “lucros colocados à disposição do sócio”, o que implicaria serem tributáveis em sede de IRS, enquanto rendimentos de capitais (categoria E), à taxa liberatória de 28%.
- d) Que, tendo sido notificada para apresentar documentos justificativos das transferências, tais documentos foram apresentados, consubstanciados em contratos de mútuo, mas que vieram a ser desconsiderados pela Requerida, que presumiu que o sócio maioritário teria recebido rendimentos de capitais, por se ter, alegadamente, “apropriado”, de lucros da Requerente.
- e) Que, a liquidação em causa incorre num vício de violação de lei, por violação do ónus probatório que recaia sobre a Requerida, uma vez que ao defenderem a tributação, em sede de IRS, a título de “adiantamentos por conta de lucros”, nada alegaram ou indagaram acerca da existência de lucros na Requerente que permitissem tais “adiantamentos”.
- f) Que a Requerida não alega, nem comprova, que existissem lucros passíveis de distribuição, pelo que conclui que a mesma não cumpriu o ónus da prova que lhe competia, isto é, não cumpriu com a prova dos pressupostos do seu agir, o que implica um ostensivo vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, de onde resultará a necessária anulação do ato.
- g) Que, tendo a Requerente no exercício de 2020 um resultado líquido de € 12.843,32 (doze mil oitocentos e quarenta e três euros e trinta e dois cêntimos), é manifesto

que inexistiram lucros do exercício passíveis de operarem como “*adiantamentos por conta de lucros*”.

- h) Que, as importâncias a atribuir como adiantamento por conta de lucros não podem exceder metade das que seriam distribuíveis, e que seriam aquelas que resultariam de um balanço intercalar preparado para o efeito, bem como apenas seria possível fazer um pagamento antecipado de lucros por ano, que necessariamente deveria ocorrer no segundo semestre.
- i) Que, a Requerida, em suma, sustenta a aplicação de uma norma de incidência tributária, sem alegar e comprovar a existência de lucros para o efeito e, ainda, desconsideraram todo o regime societário inerente à figura, pelo que não era possível qualificar a factualidade com sendo “adiantamentos por conta de lucros”, quando, quer por razões normativas, quer por razões da própria realidade financeira e patrimonial da Requerente, jamais poderia como tal ser configurada.
- j) Que, a Requerida ao desconsiderar os efeitos dos contratos de mútuo outorgados pela Requerente, enquanto mutuante, e o seu sócio maioritário, enquanto mutuário, incorreram em vício de violação de lei, por erros nos pressupostos de facto e de direito.
- k) Que, quanto ao argumento de que a assinatura dos contratos de mútuo ter sido efetivada pela mesma pessoa, tal não consubstancia um argumento válido que possa ser relevado juridicamente, uma vez que o outorgante os assinou enquanto mutuante, na qualidade de representante legal da Requerente e, por sua vez, enquanto mutuário, pelo que sustenta estar-se perante duas pessoas juridicamente distintas.
- l) Que, a Requerida não poderia sustentar a falsidade ideológica, também conhecida por falsidade intelectual, dos contratos de mútuo, enquanto documentos particulares, pelo que, o facto de terem sido assinados pela mesma pessoa, embora em qualidades

diferentes, por si só, não invalida a substância dos mesmos.

- m) Que, do facto de a concessão de crédito não fazer parte do objeto social da Requerente, não resulta a existência de qualquer proibição quanto ao mútuo efetuado por parte da sociedade aos sócios e, bem assim, que os empréstimos entre pessoas, coletivas ou singulares, designadamente entre a sociedade e os sócios, enquadra-se legalmente na figura dos contratos de mútuo, pelo que não existe qualquer impedimento legal à celebração destes mútuos entre uma sociedade e os seus respetivos sócios.
- n) Que, o facto de não existirem menções dos contratos mútuos nas atas e no relatório de gestão da sociedade não prejudica a sua existência e validade substancial, os quais resultaram de uma decisão societária tomada pelos sócios, que não implica a existência de ata, em que a deliberação continua a ser fatural e juridicamente existente e eficaz.
- o) Que, no que respeita à inexistência de lançamentos contabilísticos dos mútuos, nem qualquer remuneração obtida ou a obter dos mesmos, a falta de reconhecimento contabilístico foi regularizada, mas a sua prévia inexistência não coloca em causa a existência e substância dos mútuos, ou seja, o reconhecimento contabilístico não pode consubstanciar uma formalidade *ad substantiam*.
- p) Que houve remuneração derivada dos empréstimos, conforme resulta da previsão contratual do seu estabelecimento em cada um dos mútuos outorgados, além dos lançamentos de débito de juros já ocorridos.
- q) Que o facto de os mútuos não terem sido referidos na declaração IES/DA, do exercício de 2020, apenas poderia implicar o incumprimento de uma obrigação fiscal acessória, mas não teria o efeito de prejudicar a existência, validade e substância de um contrato de mútuo.

- r) Que os factos imputados pela Requerida, quer isoladamente, quer em conjunto, não são aptos a sustentar a desconsideração dos contratos de mútuo celebrados entre a Requerente e o seu sócio.
- s) Que, se a Requerida reconhece a existência de amortizações dos contratos de mútuo celebrados, teria de necessariamente de não colocar em causa a existência dos contratos de mútuo celebrados.
- t) Que, o Relatório de Inspeção Tributária que sustenta as liquidações tributárias aqui visadas, padece de uma insuficiente fundamentação, o que equivale a um vício de forma, assente na figura da falta de fundamentação, por se apresentar bastante vago na sua fundamentação e não apreciar com profundidade os factos em que assenta as suas conclusões, em desobediência dos princípios basilares da legalidade, proporcionalidade, imparcialidade, verdade material e boa-fé.
- u) Que a fundamentação padece de vícios de contradição, na sua senda de construção de uma narrativa corretiva assente primordialmente numa inversão forçada do *onus probandi*.
- v) Que, em síntese, a liquidação está ferida de diversas ilegalidades, padecendo, a título principal, de diversos vícios de violação de lei, que deverá conduzir à anulação da mesma, e a título subsidiário o Relatório de Inspeção Tributária apresentou uma fundamentação insuficiente, que não permitiu à impugnante aferir com clareza das razões subjacentes às correções tributárias implementadas, pelo que, estamos, também, perante um vício de forma.
- w) Que, deverá existir anulação total da liquidação sobredita de retenções na fonte de IRS, e respetivos juros compensatórios, com as inerentes consequências previstas legalmente, e entre elas, além da restituição do imposto já pago, o ressarcimento

através dos exigíveis juros indemnizatórios.

4. Em 15 de maio de 2023, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, e juntou o processo administrativo, invocando em síntese:
- a) Que da análise à conta bancária da Requerente, verificou-se que no ano de 2020, foram efetuadas transferências com destino à conta bancária do seu sócio-gerente, que totalizavam o montante de € 192.350,00 (cento e noventa e dois mil trezentos e cinquenta cêntimos), enquanto este mesmo sócio-gerente só fez transferências para a conta bancária da sociedade no valor total de € 70.000,00 (setenta mil euros), representado, assim, uma retirada de fundos o seu favor, no montante total de € 122.350,00 (cento e vinte e dois mil trezentos e cinquenta euros).
 - b) Que, nenhum dos movimentos financeiros se encontra registado na contabilidade da empresa, seja a título de Empréstimos ou Suprimentos, não apresentando a Conta 26 da sua contabilidade, onde se deveria refletir estes movimentos, qualquer registo, nem sequer um saldo inicial ou final.
 - c) Que o sócio-gerente, em 2020, não auferiu quaisquer rendimentos a título de trabalho dependente pago pela Requerente.
 - d) Que as cláusulas de todos os alegados “contratos de mútuo” são idênticos, excluindo as suas datas e valores, mencionado, nomeadamente, que o “mútuo” vence juros à taxa Euribor a 12 meses acrescida de dois pontos percentuais, contados desde a data do contrato até ao integral pagamento, sendo concedido pelo prazo de dois anos, sendo este “empréstimo” amortizado pelo mutuário em uma prestação anual, de capital e juros, acrescendo a estes o correspondente Imposto de Selo.
 - e) Que todos os alegados “contratos de mútuo” foram apenas assinados por uma só pessoa, o sócio-gerente da sociedade, que assinou os mesmos na qualidade de

8.

mutuante e mutuário.

- f) Que os denominados “contratos de mútuo”, enfermam de diversas omissões e incongruências, que inviabilizam que os mesmos possam ser considerados verdadeiros empréstimos ao sócio, e possam ser suscetíveis de afastar a tributação em sede de IRS, a título de adiantamento por conta de lucros, conforme o estabelecido na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, nomeadamente:

-Todos foram assinados por uma só pessoa, o sócio-gerente da (...), que assinou os mesmos na qualidade de mutuante e mutuário, sendo de sublinhar que uma sociedade é uma entidade jurídica distinta dos seus sócios/acionistas, não podendo o património afeto ao exercício da sua atividade, ser confundido com o património pessoal pertencente aos seus sócios/acionistas.

-A concessão de crédito enquanto atividade é reservada às instituições de crédito e às sociedades financeiras, ou seja, a concessão de crédito não faz parte do objeto social da sociedade.

-Não existe qualquer referência a estes “mútuos” nas atas e no relatório de gestão da sociedade, no ano em análise.

-A contabilidade da sociedade, em 2020, não reflete qualquer registo efetuado a título de empréstimos ao sócio, bem como qualquer rendimento obtido ou a obter a título desses empréstimos, não constando, de igual modo, qualquer informação relativa aos mesmos na Declaração IES/DA (prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 121.º do CIRC) apresentada para o exercício em causa.

-Não teve lugar o pagamento do Imposto do Selo, aquando da formalização dos “contratos”, apesar das operações de crédito estarem sujeitas a Imposto do Selo no momento em que forem realizadas, conforme alínea g) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do Imposto de Selo (CIS) e, portanto, sujeitas a aplicação de uma taxa constante na verba 17.1 da sua Tabela Geral

(dependendo do prazo do reembolso do valor mutuado).

- g) Que, não se aplica a presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do CIRS, uma vez que os valores pagos ao sócio-gerente não foram contabilizados, mas existe a prova documental (extratos bancários da sociedade) onde se verifica que os montantes em causa foram transferidos diretamente para a conta bancária do sócio-gerente, pelo que devem ser tributados nos termos da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS.
- h) Que, a alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, não exige a escrituração formal dessa realidade como pressuposto de incidência, pois fazer a tributação depender de um mero requisito contabilístico ao critério do contribuinte possibilitaria desvio de fundos em proveito do sócio, frustrando o interesse público do Estado na arrecadação de impostos e no combate à fraude e evasão fiscais, permitindo que ficassem por tributar verdadeiros incrementos na esfera patrimonial dos sócios das sociedades.
- i) Que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, os rendimentos de capitais obtidos em território português, nomeadamente aqueles a que se referem a alínea h) do n.º 2 do artigo 5º do CIRS, pagos por ou através de entidades que aqui tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada.
- j) Que, nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do CIRS, é da competência da entidade devedora dos rendimentos sujeitos a imposto proceder à sua retenção na fonte, sendo que as quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.
- k) Que, competindo à AT o ónus de demonstrar a ocorrência dos factos de que deriva o direito à liquidação (os factos-suppressivos da existência, qualificação e

quantificação do facto tributário), esta demonstrou fundamentadamente tais factos, cabendo agora à Requerente o ónus de demonstrar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos desse direito, o que não sucedeu.

- l) Que, não é relevante inexistirem lucros naquele quantitativo para distribuir, que permitissem tais adiantamentos, mas sim, se houve retirada de meios financeiros da empresa a favor do sócio-gerente que preencham as normas de incidência do código do IRS, em concreto, o disposto na al. h) do n.º 2 do CIRS.

- m) Que foram postos à disposição do sócio-gerente da Requerente, montantes que foram transferidos diretamente da Requerente para a sua conta bancária, constituindo adiantamentos por conta de lucros e, nessa medida, devem ser qualificados como rendimento de capitais nos termos do da al. h) do n.º 2 do art.º 5º do CIRS.

- n) Que, o valor que serviu de base à liquidação, não poderiam ser considerados como verdadeiros empréstimos da sociedade ao sócio-gerente, e como tal, suscetíveis de afastar a tributação em sede de IRS, a título de adiantamento por conta de lucros, estabelecida na al. h) do n.º 2 do art.º 5.º do CIRS.

- o) Que havendo uma retirada de dinheiro da sociedade a favor do sócio-gerente, esses montantes não foram contabilizados como resultados para o apuramento do lucro, quando evidentemente o deveriam ser, o que iria aumentar nesse montante o lucro do período.

- p) Que, não é relevante inexistiram lucros do exercício passíveis de operarem como adiantamentos por conta de lucros, nem o facto do pacto social da Requerente não prever qualquer autorização para que, no decurso do exercício, sejam feitos adiantamentos sobre lucros.

- q) Que os contratos de mútuo apresentados foram corretamente desconsiderados, uma vez se é certo que o facto de os contratos serem assinados pelo sócio em nome pessoal e em representação da sociedade não afeta necessariamente a sua validade, também o é que esse facto é suscetível de ponderação, como qualquer outro, na formulação de um juízo probatório sobre a celebração dos contratos.

- r) Que, quanto a não existir qualquer impedimento legal à celebração destes mútuos entre uma sociedade e os seus respetivos sócios, mas questão essencial que se coloca, neste contexto de prova da realização dos contratos de mútuo, não é a da invalidade dos contratos, mas sim a ilação que se deve retirar da inexistência de deliberações, à face das regras da experiência comum, que devem ser utilizadas na avaliação da prova.

- s) Que, não é normal, por violar os poderes que são concedidos aos gerentes, que sejam efetuados empréstimos por uma sociedade a um seu sócio sem uma prévia deliberação social, numa sociedade em cujo objeto social não se inclui a concessão de empréstimos, pelo que falta de qualquer deliberação social sobre empréstimos constitui um forte indício de que não existiu vontade social de realização dos empréstimos formada antes das datas indicadas em cada um dos contratos e da realização de cada uma das transferências bancárias efetuadas.

- t) Que a inexistência de qualquer deliberação social, no sentido da realização dos contratos de mútuo, considera-se que constitui um forte indício de que as transferências efetuadas da sociedade para o seu sócio-gerente, reconduzem-se a mera afetação material de recursos da sociedade ao património particular do sócio-gerente, sendo os contratos de mútuo uma mera contextualização construída para dar cobertura formal a essa operação.

- u) Que, a ausência de ata ou deliberação social, faz com que a validade dos contratos de mútuo estejam feridos de invalidade, face ao disposto no n.º 1 do art.º 6º do CSC,

por falta de capacidade da Requerente para celebrar negócios jurídicos com essa configuração, dado que o disposto neste normativo legal limita a capacidade das sociedades à prossecução do seu fim e interesse social, e não estritamente pessoal dos seus sócios, o que significa que limita a concessão de empréstimos ou crédito aos seus administradores (art.º 397º CSC), que deve ser aplicado por analogia à sociedades por quotas, como é o caso em apreço.

- v) Que, no que diz respeito à alegação de que, num primeiro momento, não existiram lançamentos contabilísticos não pode colocar em causa, de *per si*, a existência e substância dos mútuos outorgados entre a Requerente e o seu sócio, também não lhe assiste razão, porquanto, a Requerente está obrigada a manter a contabilidade organizada, sendo que, as operações devem ser registadas cronologicamente, não sendo permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias contados do último dia do mês que as operações respeitem, nos termos previstos no artigo 123º do CIRC.
- w) Que as peças contabilísticas apresentadas não são subscritas por Contabilista Certificado, como obriga o quadro legal, nem tão pouco, a IES/DA relativa ao exercício de 2020 foi substituída, continuando vigente a declaração submetida em 2021.07.01, na qual não constava qualquer informação relativa aos alegados empréstimos, pelo que, a falta de reconhecimento contabilístico dos empréstimos não se mostra regularizada.
- x) Que é manifesta a falta de credibilidade dos denominados “contratos de mútuo”, pelo que foram corretamente desconsiderados.
- y) Que, quanto à alegada falta de fundamentação, o relatório de inspeção não carece de falta de fundamentação, uma vez que expõe fundamentadamente as razões ou motivos, pelos quais foram desconsiderados os contratos de mútuo apresentados pela Requerente, e levaram à correção em sede de IRS em causa, pelo que, os

requisitos legais de fundamentação exigidos foram devidamente cumpridos, sendo perceptível para um destinatário normal.

5. Por despacho de 24 de maio de 2023, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT.

Nesse mesmo despacho foi concedido o prazo simultâneo de 15 dias para as Partes apresentarem, querendo, as suas alegações.

6. As Partes apresentaram alegações em 15 de junho de 2023, em que a Requerida assume o mesmo posicionamento manifestado na resposta, remetendo, igualmente, para a prova documental constatare dos autos; e a Requerente, reitera toda a fundamentação constante do PPA e alegando, entre o demais, o seguinte:

11. Sucede que, apesar de todas as evidências, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto estruturaram uma narrativa que choca frontalmente com o princípio da segurança jurídica dos administrados, quando desreconhecem a força jurídica de documentos apresentadas baseando-se em argumentos avulsos e sem normatividade efetiva.

- 12. Efetivamente, negar a existência jurídica dos contratos de mútuo, porquanto:*
- a) foram assinados pela mesma pessoa, o que seria sinal de “confusão de patrimónios”;*
 - b) a concessão de crédito não faz parte do objeto social da Requerente;*
 - c) não existem menções dos mútuos nas atas e no relatório de gestão da sociedade;*
 - d) não existem lançamentos contabilísticos dos mútuos, nem qualquer remuneração (maxime juros) obtida ou a obter dos mesmos;*
 - e) os mútuos não foram declarados pela Requerente na sua declaração IES/DA,*

exercício de 2020;

f) não teve lugar o pagamento do Imposto do Selo, aquando da formalização dos “contratos”, apesar das operações de crédito estarem sujeitas a Imposto do Selo quando forem realizadas;

ora, tudo isto é demonstrativo que aqueles Serviços atuaram sem respaldo na Lei, porquanto ensaiaram uma espécie de factos-tipo para tentarem justificar a legitimidade da tributação.

13. Este raciocínio peca ainda porquanto se os mútuos não têm relevo in totum, então a que título foram aportados os € 70.000,00 pelo Sócio-gerente?

14. Disso não cuidaram aqueles Serviços dada o foco exclusivo na arrecadação tributária, sob a capa de um pretense combate contra a fraude tributária.

15. Mas mais grave ainda é o facto de os Serviços de Inspeção Tributária não terem cumprido minimamente com o seu onus probandi.

16. E nessa perspetiva é totalmente ilegal a correção preconizada e liquidação subsequente aqui visada.

17. Este incumprimento do seu onus probandi está retratado nas páginas 18 a 22, Capítulo III.3 – Retenção na Fonte de IRS, do Relatório de Inspeção Tributária:

- página 18 e 19 – aqueles Serviços identificam a pretensa “apropriação”

- página 19 – aqueles Serviços fundamentam a tributação com

(i) ausência de reconhecimento contabilístico

(ii) ausência de rendimento do trabalho dependente pago ao Sócio-Gerente

- página 19 – de imediato concluem com a menção do artigo 5.º, n.2, alínea h), do Código do IRS de que estão perante um rendimento tributável.

Ora, nada mais existe além destes dois pontos (ausência de reconhecimento contabilístico e ausência de rendimentos de trabalho dependente auferidos pelo Sócio-gerente), pelo que, e com o devido respeito pela missão prosseguida pela AT, é impensável que se possa considerar, num Estado de Direito, que estes dois aspetos sejam idóneos a qualificar um rendimento tributável.

A partir daqui aqueles Serviços de Inspeção Tributária não fundamentam a sua atuação ablativa, mas limitam-se a negar a existência ou efetividade jurídica dos contratos de mútuo, não consubstanciando esta forma de atuar um verdadeiro cumprimento do seu ónus da prova.

Uma eventual falta de contraprova, que por dever de patrocínio aqui se refere, mas sem conceder, não consubstancia o cumprimento do ónus da prova por parte daqueles Serviços.

Em termos de regras gerais sobre o ónus da prova, opera o preceituado no disposto no artigo 342º do Código Civil: àquele que invoca um direito, cabe fazer a prova dos factos constitutivos do mesmo (n.1) e a prova dos factos extintivos do direito, compete àquele contra quem a invocação é feita (n.2).

Deste modo, constata-se que os Serviços de Inspeção Tributária não cumpriram, de todo, com o seu onus probandi, pelo que a liquidação aqui em causa terá de ser necessariamente anulada, sob pena de grave ilegalidade ser cometida.

Mas avançando:

- página 19 – os Serviços aludem ao facto de terem notificado o Sócio-gerente da Requerente para justificar os movimentos*
- páginas 20 e 21 – desconsideram com argumentos formais e outros feridos de incorreções jurídicas, tal como demonstrado no pedido de pronúncia arbitral, os mútuos ocorridos e demonstrados documentalmente*

- páginas 21 e 22 – finalizam com menções à taxa aplicada e forma de cálculo do imposto.

18. Em suma, e em rigor, com base apenas nisto, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto extrapolaram, i.e. verdadeiramente “presumiram”, que o Sócio da Requerente teria recebido rendimentos de capitais, por se ter, alegadamente, “apropriado”, de lucros da Requerente, o que legitimaria a correção tributária implementada por aqueles Serviços.

7. Em 3 de julho de 2023, a Requerente procedeu à junção do comprovativo do pagamento da taxa de justiça subsequente (pago a 15 de junho de 2023).
8. Em 11 de outubro de 2023, por não ser possível emitir decisão arbitral na data prevista, foi prorrogado, nos termos do n.º 2, do artigo 21.º, do RJAT, o prazo para a decisão por 2 meses, para 11.12.2023.

II. SANEAMENTO

1. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2 do RJAT e 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
2. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido (art.º 2º, n.º 1, a) do RJAT).
3. O processo não enferma de nulidades.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Nos presentes autos há que decidir as seguintes questões:

- a) Saber se, a liquidação de retenções da fonte de IRS enferma de ilegalidade, por vício de violação de lei, por inobservância do ónus probatório pela Requerida;
- b) Saber se, a liquidação de retenções da fonte de IRS enferma de ilegalidade, por vício de violação de lei, por errada qualificação do facto tributário;
- c) Saber se, a liquidação de retenções da fonte de IRS enferma de ilegalidade, por vício de violação de lei, por erro ilegal desconsideração dos “contratos de mútuo”;
- d) Saber se, subsidiariamente, a liquidação de retenções da fonte de IRS enferma de ilegalidade, por vício de forma, por falta de fundamentação.

IV. DA MATÉRIA DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

A. A Requerente é uma sociedade por quotas, constituída a 13 de novembro de 2000, com sede na Rua ..., n.º ..., no Porto, ...-... Porto, união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., concelho do Porto [Cfr. Doc. 4, do PPA].

B. À data dos factos eram sócios e gerentes da Requerente, B... e C... [Cfr. Doc. 4 do PPA]

C. A Requerente tinha como objeto social a “*objeto social visa a “Prestação de serviços*”

na área informática e internet, nomeadamente desenvolvimento, exploração e marketing de páginas ou serviços internet; consultoria e programação informática; consultoria em equipamento informático; implementação de redes informáticas; comércio e assistência de equipamentos e programas informáticos.” [Cfr. Doc. 4 e 8, do PPA]

- D.** A Requerente, durante o ano de 2022, efetuou 13 (treze) transferências da sua conta bancária com o IBAN PT50..., junto do Banco Millennium BCP, para a conta bancário do sócio (maioritário) e gerente, B..., no valor total de € 192.350,00 (cento e noventa e dois mil trezentos e cinquenta euros) – [Cfr. PA e Doc. 10, do PPA].
- E.** O sócio (maioritário) e gerente, B..., efetuou 3 (três) transferências para a conta bancária da Requerente, com o IBAN PT50..., junto do Banco Millennium BCP no montante de € 70.000,00 (setenta mil euros) [Cfr. PA e Doc. 10, do PPA]
- F.** A liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2022 ..., e respetivos juros compensatórios teve por base a diferença entre os valores identificados nos pontos D. e E., no montante de € 122.350,00 (cento e vinte e dois mil trezentos e cinquenta euros), por aplicação do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do CIRS, a título de lucros colocados à disposição do sócio, tributáveis em sede de IRS, enquanto rendimentos de capitais (categoria E), à taxa liberatória de 28% [Cfr. PA e Doc. 1 e 2 do PPA]
- G.** A Requerente foi alvo de procedimento inspetivo externo, inicialmente de âmbito parcial de IRC e IVA, posteriormente alargado a Geral, ao exercício do ano 2020, ao abrigo da ordem e serviço n.º OI2021... da Direção de Finanças do Porto, tendo como motivo a análise da situação tributária da sociedade [Cfr. PA e Doc. 3, do PPA].

H. No decurso do procedimento inspetivo, a Requerente foi, em 18 de março de 2022, notificada para apresentar documentos justificativos das transferências, que respondeu, juntando 9 (nove) denominados como pretensos “Contratos de Mútuo”, todos assinados pelo sócio-gerente, na qualidade de Representante legal da Requerente, enquanto mutuante, e como mutuário, designadamente [Cfr. PA e Doc. 9 do PPA]:

DATA	MONTANTE
02/01/2020	€ 20.000,00
13/01/2020:	€ 12.000,00
28/01/2020	€ 25.000,00
11/02/2020	€ 10.000,00
21/02/2020	€ 14.000,00
10/09/2020	€ 12.500,00
12/10/2020	€ 12.500,00
09/11/2020	€ 12.500,00
09/12/2020	€ 25.000,00

I. Do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, notificado à Requerente pelo ofício 2022..., de 2022.05.26, que para aos presentes autos tem interesse resultaram, as seguintes considerações [Cfr. PA]:

III.3. Retenções na Fonte de IRS

Na análise à conta bancária da sociedade, com o IBAN PT506 (Banco Millennium BCP), verificou-se que no ano de 2020, foram efetuadas transferências com destino à conta bancária do seu sócio-gerente, B..., que totalizavam o montante de 192.350,00€, enquanto este mesmo sócio-gerente só fez transferências para a conta bancária da sociedade no valor total de 70.000,00€, representado, assim, uma retirada de fundos o seu favor, no montante total de 122.350,00€, conforme detalhe que seguidamente se apresenta:

Data	Transf. de B...	Transf. p/a B...	Valor Líquido
02/01/2020		20 000,00	-20 000,00
13/01/2020		12 000,00	-32 000,00
28/01/2020	25 000,00		-7 000,00
28/01/2020		25 000,00	-32 000,00
11/02/2020		10 000,00	-42 000,00
12/02/2020		14 000,00	-56 000,00
17/02/2020	25 000,00		-31 000,00
27/02/2020	20 000,00		-11 000,00
21/04/2020		11 350,00	-22 350,00
25/05/2020		13 000,00	-35 350,00
10/07/2020		12 000,00	-47 350,00
17/08/2020		12 500,00	-59 850,00
10/09/2020		12 500,00	-72 350,00
12/10/2020		12 500,00	-84 850,00
10/11/2020		12 500,00	-97 350,00
09/12/2020		25 000,00	-122 350,00
Total	70 000,00	192 350,00	-122 350,00

É de realçar que nenhum dos movimentos financeiros anteriormente discriminados se encontra registado na contabilidade da empresa, seja a título de Empréstimos ou Suprimentos, não apresentando a Conta 26 da sua contabilidade, onde se deveria refletir estes movimentos, qualquer registo, nem sequer um saldo inicial ou final.

É também de assinalar que o sócio-gerente, em 2020, não auferiu quaisquer rendimentos a título de trabalho dependente pago pela " A... ".

A alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), consagra como rendimentos de capitais sujeitos à incidência de IRS os lucros, incluindo o adiantamento por conta de lucros, colocados à disposição dos respetivos associados.

Assim, e atendendo aos factos anteriores, foi notificado o sócio-gerente da sociedade, em 18/03/2022, para apresentar documentos justificativos de tais transferências, tendo exibido, em resposta, 9 "contratos de mútuo", com as seguintes datas e valores:

02/01/2020: 20.000,00€; - 13/01/2020: - 12.000,00€; - 28/01/2020: 25.000,00€; - 11/02/2020: 10.000,00€; 21/02/2020: 14.000,00€; - 10/09/2020: 12.500,00€; - 12/10/2020: 12.500,00€; - 09/11/2020: 12.500,00€; 09/12/2020: 25.000,00€.

As cláusulas em todos estes alegados "contratos de mútuo" são idênticas, excluindo as suas datas e valores, mencionado, nomeadamente, que o "mútuo" vence juros à taxa Euribor a 12 meses acrescida de dois pontos percentuais, contados desde a data do contrato até ao integral pagamento, sendo concedido

pele prazo de dois anos, sendo este "empréstimo" amortizado pelo mutuário em uma prestação anual, de capital e juros, acrescendo a estes o correspondente Imposto de Selo.

Todos estes "contratos" foram apenas assinados por uma só pessoa, o sócio-gerente da sociedade B... que assinou os mesmos na qualidade de mutuante e mutuário.

Todos estes documentos apresentados a título de supostos "contratos de mútuo", enfermam de diversas omissões e incongruências que inviabilizam que os mesmos possam ser considerados verdadeiros empréstimos ao sócio suscetíveis de afastar a tributação em sede de IRS, a título de adiantamento por conta de lucros, estabelecida na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, nomeadamente:

- todos estes "contratos" foram assinados por uma só pessoa, o sócio-gerente da sociedade B... que assinou os mesmos na qualidade de mutuante e mutuário, sendo de sublinhar que uma sociedade é uma entidade jurídica distinta dos seus sócios/acionistas, não podendo o património afeto ao exercício da sua atividade, ser confundido com o património pessoal pertencente aos seus sócios/acionistas;
- a concessão de crédito enquanto atividade é reservada às instituições de crédito e às sociedades financeiras, ou seja, a concessão de crédito não faz parte do objeto social da sociedade;
- não existe qualquer referência a estes supostos "mútuos" nas atas e no relatório de gestão da sociedade, no ano em análise;
- a contabilidade da sociedade, em 2020, não reflete qualquer registo efetuado a título de empréstimos ao sócio, bem como qualquer rendimento obtido ou a obter a título desses empréstimos, não constando, de igual modo, qualquer informação relativos aos mesmos na Declaração IES/DA (prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 121.º do CIRCS) apresentada para o exercício em causa.
- não teve lugar o pagamento do Imposto do Selo, aquando da formalização dos "contratos", apesar das operações de crédito estarem sujeitas a Imposto do Selo no momento em que forem realizadas, conforme alínea g) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do Imposto de Selo (CIS) e, portanto, sujeitas a aplicação de uma taxa constante na verba 17.1 da sua Tabela Geral (dependendo do prazo do reembolso do valor mutuado).

No caso de tratar-se de um empréstimo realizado por uma sociedade não financeira, apenas a operação de concessão do crédito fica sujeita ao imposto selo.

O sujeito passivo de Imposto de Selo, ou seja, a entidade que liquida o imposto ao Estado, é a sociedade concedente do crédito, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS. Contudo, este valor do imposto deve ser imputado a quem beneficia do crédito, isto é, ao sócio, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIS, sob pena do encargo não ser fiscalmente aceite, conforme estabelecido na alínea f) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC.

Em nenhuma das supostas operações de crédito celebradas entre o sócio a sociedade, foi liquidado o Imposto de Selo pela sociedade, nem esse imposto foi imputado ao sócio.

É também de realçar, que na situação aqui em análise, não se aplica a presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), que prevê que *“os lançamentos a seu favor, 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”*, pois os valores pagos ao sócio-gerente não foram contabilizados, mas existe a prova documental (extratos bancários da sociedade) onde se verifica que os montantes em causa foram transferidos diretamente para a conta bancária do sócio-gerente, sendo pois tributados nos termos da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS.

Esta última norma não exige a escrituração formal dessa realidade como pressuposto de incidência, pois fazer a tributação depender de um mero requisito contabilístico ao critério do contribuinte possibilitaria desvio de fundos em proveito do sócio, conforme ficou anteriormente demonstrado, frustrando o interesse público do Estado na arrecadação de impostos e no combate à fraude e evasão fiscais, permitindo que ficassem por tributar verdadeiros incrementos na esfera patrimonial dos sócios das sociedades.

Atendendo ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, os rendimentos de capitais obtidos em território português, nomeadamente aqueles a que se referem a alínea h) do n.º 2 do artigo 5º do CIRS, pagos por ou através de entidades que aqui tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada.

Nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do CIRS, é da competência da entidade devedora dos rendimentos sujeitos a imposto proceder à sua retenção na fonte, sendo que as quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas, conforme dispõe o n.º 3 do artigo 98.º do mesmo Código.

Tendo em conta as datas e os valores de rendimentos pagos, calcula-se que o imposto em falta de retenção e entrega seja o seguinte:

Data Pag. Rend.	Data limite entrega RF	Valor pagamento	Tx. Retenção	Valor RF a entregar
27/02/2020	20/03/2020	11 000,00	28,0%	3 080,00
21/04/2020	20/05/2020	11 350,00	28,0%	3 178,00
25/05/2020	20/06/2020	13 000,00	28,0%	3 640,00
10/07/2020	20/08/2020	12 000,00	28,0%	3 360,00
17/08/2020	20/09/2020	12 500,00	28,0%	3 500,00
10/09/2020	20/10/2020	12 500,00	28,0%	3 500,00
12/10/2020	20/11/2020	12 500,00	28,0%	3 500,00
10/11/2020	20/12/2020	12 500,00	28,0%	3 500,00
09/12/2020	20/01/2021	25 000,00	28,0%	7 000,00
TOTAL		122 350,00		34 258,00

Aos valores calculados de retenções na fonte em falta de entrega, acrescem também juros compensatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 91.º do CIRS e do artigo 35.º da LGT.

- J.** A Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição, através do ofício n.º 2022..., de 26.05.2022, mas a mesma não exerceu, no prazo fixado, o exercício desse direito [Cfr. PA e Doc. 2 do PPA].
- K.** A Requerente, relativamente aos factos e valores que se discute, não efetuou qualquer regularização declarativa, nem se pronunciou sobre os mesmos, pelo que o relatório final da inspeção tributária os manteve na integralidade [Cfr. PA e Doc. 2 do PPA].
- L.** O Relatório final da Inspeção tributária foi notificado à Requerente, através do ofício n.º 2022..., de 2022.09.05 [Cfr. PA e Doc. 2 do PPA].
- M.** Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de retenção da fonte de IRS n.º 2022..., e respetivos juros compensatórios, de 14 de setembro de 2022, relativa ao ano de 2020, no montante de € 36.671,34 (trinta e seis mil seiscientos e setenta e um euros e trinta e quatro cêntimos) - [Cfr. Doc. 1 do PPA].

- N.** Não houve qualquer deliberação social sobre qualquer mútuo ou qualquer outro ato praticado pela sociedade relativo aos mútuos [Cfr. PA e Doc. 2 do PPA].
- O.** Não foram reconhecidos na contabilidade da Requerente, os mútuos referentes aos contratos apresentados pela Requerente [Cfr. PA e PPA].
- P.** A Requerente apresentou a declaração anual de Informação Empresarial Simplificada (IES/DA) relativas ao período de 2020, em 01.07.2021, não constando das mesmas refletido os mútuos referentes aos contratos apresentados pela Requerente [Cfr. PA, PPA e o Doc. 2 do PPA].
- Q.** A Requerente dispunha de órgãos especializados responsáveis pela elaboração dos documentos contabilísticos [Cfr. PA e Doc. 2 do PPA].
- R.** A Requerente não procedeu ao pagamento do imposto de selo por conta dos pretensos contratos de mútuo [Cfr. PA, PPA e o Doc. 2 do PPA].
- S.** A Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 31 de janeiro de 2023 [Cfr. PPA].

B. FACTOS NÃO PROVADOS

- A.** No que concerne ao facto referido na alínea N) da matéria de facto provada, baseia-se no afirmado no artigo 94.º do pedido de pronúncia arbitral, em que a Requerente refere que *“No tocante ao facto de não existirem lançamentos*

contabilísticos dos mútuos, (...), importa precisar que a falta de reconhecimento contabilístico foi regularizada». Como a inspeção tributária é de 2022 não foram reconhecidos na contabilidade da Requerente mútuos referentes aos documentos apresentados.

B. Não se provou que as quantias transferidas para o sócio B..., durante o ano de 2022, no valor global de € 192.350,00 (cento e noventa e dois mil trezentos e cinquenta euros), do qual resultou um saldo a favor da Requerente de € 122.350,00 (cento e vinte e dois mil trezentos e cinquenta euros) tenham sido feitas com base em contratos de mútuo, pelas seguintes razões:

- Não houve qualquer deliberação social sobre qualquer mútuo ou qualquer outro ato praticado pela sociedade relativo aos mútuos;
- Os mútuos invocados pela Requerente não foram registados na contabilidade da Requerente antes de 2022, conduz à conclusão de que os alegados empréstimos não foram realizados antes desta data;
- o facto de não estarem reconhecidos na contabilidade da Requerente quaisquer contratos de mútuo quando os exercícios de 2022 foram encerrados e as contas aprovadas corrobora a conclusão de que esses alegados empréstimos não existiam nesses momentos;
- na IES/DA relativa a 2020, apresentada em 01.07.2021, a Requerente não tinha refletido a existência de mútuos, nem posteriormente o fez, por via de hipotética declara de substituição, o que corrobora a conclusão de que os mútuos não existiam quando foi apresentada a declaração;

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

C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 607º, nº 3, aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 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. artigo 596º do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental, bem como o processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

V. MATÉRIA DE DIREITO

A. ENQUADRAMENTO LEGAL

Com a reforma do IRS, operado pelo legislador, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, consagrou uma definição geral de rendimentos de capitais, que consagrou no artigo 5.º, n.º 1 do Código do IRS (CIRS), com o seguinte teor:

“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”

Os ganhos que se encontram sujeitos à categoria E, de IRS, encontram-se de forma meramente exemplificativa prevista no artigo 5.º, n.º 2 do CIRS, com a seguinte formulação normativa:

“Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente:

- a) os juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis;*
- b) os juros e outras formas de remuneração derivadas de depósitos à ordem ou a prazo em instituições financeiras, bem como de certificados de depósitos e de contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins;*
- c) os juros, os prémios de amortização ou de reembolso e as outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e demais instrumentos de aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais;*
- d) os juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade;*
- e) os juros e outras formas de remuneração devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocadas à sua disposição;*
- f) o saldo dos juros apurado em contrato de conta corrente;*
- g) os juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário resultantes da dilação do respetivo vencimento ou de mora no seu pagamento, sejam legais*

sejam contratuais, com exceção dos juros devidos ao Estado ou a outros entes públicos por atraso na liquidação ou mora no pagamento de quaisquer contribuições, impostos ou taxas e dos juros atribuídos no âmbito de uma indemnização não sujeita a tributação nos termos do n.º 1 do artigo 12.º;

h) os lucros e reservas colocados à disposição dos associados ou titulares e adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º;

i) o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital; j) os rendimentos distribuídos das unidades de participação em fundos de investimento;

l) os rendimentos auferidos pelo associado na associação em participação e na associação à quota, bem como, nesta última, os rendimentos referidos nas alíneas h) e i) auferidos pelo associante depois de descontada a prestação por si devida ao associado;

m) os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respetivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica;

n) os rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis;

o) os juros que não se incluam em outras alíneas deste artigo lançados em quaisquer contas correntes;

p) quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais;

q) o ganho decorrente de operações de swaps de taxa de juro;

- r) a remuneração decorrente de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição.*
- s) as indemnizações que visem compensar perdas de rendimentos desta categoria;*
- t) os montantes pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo por estruturas fiduciárias, quando tais montantes não estejam associados à sua liquidação, revogação ou extinção, e não tenham sido já tributados nos termos do n.º 3 do artigo 20.º”.*

A técnica normativa utilizada, elencando as diversas possibilidades de forma meramente exemplificativa, procura concatenar a luta contra a evasão fiscal com a previsibilidade para os contribuintes dos rendimentos sujeitos à categoria E de IRS. O fundamento teleológico da utilização da sobredita técnica encontra-se nas constantes mutações dos produtos financeiros, circunstância que podia abrir a porta à evasão.

Deste modo, os factos geradores de rendimentos de capitais são descritos pelo legislador em função do resultado económico produzido e, assim, não atendem ao tipo de negócio subjacente, o que implica desde logo que se deva analisar os conceitos legais em função do seu resultado económico produzido, e não estritamente na sua conceção e definição em outras áreas do direito, como seja o direito das sociedades comerciais ou, mais genericamente, no direito privado.

Consequentemente, a enumeração aberta, na descrição normativa dos rendimentos sujeitos à categoria E, de IRS, constitui a resposta adequada para o segmento económico regulado – capitais. Importa igualmente destacar que no conceito geral de “rendimentos de capitais”, vertido na norma de incidência objetiva, cabem os “frutos” e as “vantagens económicas”.

Já o artigo 6.º, n.º 4, do CIRS, relativamente às presunções respeitantes a rendimentos da categoria E, determina o seguinte:

“Os lançamentos a seu favor, 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”.

No que concerne à possibilidade de ilisão da presunção, o artigo 6.º, n.º 5, do CIRS prevê que:

“As presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, ato administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira”.

Segundo XAVIER DE BASTO [IRS. Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, p. 338.]:

“A previsão de presunções deriva da própria natureza dos rendimentos de capitais, alguns deles de relativamente fácil sonegação. Assim, em certos casos, a lei presume a existência desses rendimentos, não aceitando, por exemplo, sem prova, que os contratos que lhes dão origem sejam qualificados de gratuitos, não produzindo, portanto, rendimento. As presunções, todavia, como é hoje regra geral do direito fiscal, estabelecida no artigo 73.º da Lei Geral Tributária, são ilidíveis, isto é, admitem prova em contrário. O n.º 5 acima citado permite a ilisão com base em decisão judicial, ato administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direção-Geral dos Impostos”.

No mesmo sentido, PAULA ROSADO PEREIRA [Manual de IRS, 2.^a edição, Almedina, 2019, pp. 136-138] que:

“... o legislador fiscal considerou não ser possível abdicar da adoção de algumas presunções relativamente aos rendimentos de capitais. Entre as razões subjacentes ao recurso a tais presunções, conta-se a dificuldade sentida pela AT, face à natureza específica dos rendimentos desta categoria, em assegurar a eficiência da tributação. As presunções desempenham a função de facilitar a prova da AT relativamente à existência de certos rendimentos e à respetiva quantificação. (...) é possibilitada a ilisão das presunções estabelecidas – o que se afigura absolutamente essencial para a constitucionalidade do regime em apreço. (...) Para que se verifique a ilisão da presunção, é necessário que, por qualquer das formas acima referidas, se provem factos, condições ou taxas de juro distintos dos que resultariam da aplicação da presunção”.

A jurisprudência constitucional conclui que:

“Aplicando este parâmetro jurisprudencial ao caso em apreço, regista-se desde logo que, ao contrário do que sustenta a recorrente, a presunção que se estabelece no n.º 4 do artigo 7.º do Código do IRS, na redação anterior à Lei n.º 30-G/2000, não é uma presunção inilidível. A comprová-lo está o facto de o n.º 5 do mesmo artigo vir definir os meios pelos quais tal presunção poderá ser ilidida. E a circunstância de entre esses meios não estarem todos os “meios em direito admissíveis” não converte a presunção numa presunção juris et de jure. Esta última é uma presunção que se estatui sem possibilidade de prova em contrário (cf. Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado, vol. I, 4.ª ed., Coimbra, 1987, pp. 312-313; J. de Oliveira Ascensão, O Direito. Introdução e Teoria Geral, 6.ª ed., Coimbra, 1991, p. 526). Manifestamente, não é o que sucede no caso em apreço, em que a ilisão da

presunção pode ser alcançada através de um amplo e diversificado conjunto de meios: decisão judicial, ato administrativo, declaração do Banco de Portugal, reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos. De facto, este conjunto de meios probatórios à disposição do impugnante é suficientemente amplo para que se não possa falar numa restrição desproporcionada ou irrazoável de instrumentos de prova, suscetível de, na prática, converter uma presunção juris tantum numa presunção juris et de jure. Mais ainda e contrariamente ao que parece ser pretendido pela recorrente, a garantia de acesso ao direito e aos tribunais prevista no artigo 20.º da Constituição não contempla a possibilidade de utilização irrestrita de todos os meios de prova em qualquer processo judicial (no caso, num processo de impugnação da liquidação tributária) nem proíbe o legislador de restringir o uso de certos instrumentos probatórios, desde que tal restrição não se configure como desproporcionada ou irrazoável. Ora, no caso em apreço pode o impugnante dispor de uma decisão judicial (na qual o requerente pode utilizar todos os meios de prova em geral admissíveis), um ato administrativo, uma declaração do Banco de Portugal ou um reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos, tudo meios probatórios idóneos para proceder à impugnação judicial de uma liquidação tributária. Finalmente, havendo a possibilidade de ilisão da presunção definida no n.º 4 do artigo 7.º do Código do IRS, não fica postergado o princípio constitucional da contributiva, tal como este Tribunal vem assinalando na reiterada jurisprudência que atrás se sumariou”.

Por seu lado, o Tribunal Central Administrativo Norte observa que:

“O rendimento da categoria E, como acréscimo patrimonial, resulta, também, de modo específico, da natureza dos rendimentos desta categoria genericamente configurados como frutos e demais vantagens económicas procedentes de elementos patrimoniais de natureza mobiliária (artigo 5.º, n.º

1, do Código do IRS). E esta ideia tem, também, clara concretização no artigo 6.º, n.º 4 do Código do IRS, concluindo-se que esta norma rege a presunção de “lucros” ou “adiantamento por conta de lucros”, e que a mesma só fará sentido quando o facto base da presunção consistir em fluxos financeiros da sociedade para o sócio. Em tal situação, a norma do artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do Código do IRS não exige a escrituração formal dessa realidade como pressuposto de incidência, mesmo porque “deixar ao critério do sujeito passivo a “classificação” como adiantamento por conta de lucros, de realidades da vida corrente das sociedades comerciais, que constituem verdadeiros desvios de fundos em proveito dos sócios, seria frustrar o interesse público do Estado na arrecadação de impostos e no combate à fraude e evasão fiscais e permitir que ficassem por tributar verdadeiros incrementos patrimoniais dos sócios. É comumente aceite que quando os lucros distribuídos ou adiantamento por conta de lucros são devidamente escriturados, estamos perante um rendimento sujeito a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares. Porém, o mesmo não acontece quanto uma parte do património das sociedades é afetado ou onerado, por contrapartida da transferência duma parte deste, de modo permanente e definitivo, para a esfera jurídica de um associado ou titular, sem que às mesmas operações lhes sejam dados os qualificativos de “lucros distribuídos” ou “adiantamentos por conta dos lucros”. Tal situação ocorre quando os montantes, que deviam ter sido reconhecidos como proveitos das sociedades, acabam por não ser registados nas contabilidades destas e vão acrescer ao património individual dos respetivos associados ou titulares e, ainda, quando o registo, apesar de efetuado na contabilidade da sociedade, não foi relevado numa conta de proveitos, mas sim numa qualquer conta de passivo que confira ao associado ou titular o direito de, como qualquer normal credor, vir a exercer a respetiva exigibilidade - vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27/01/2009, proferido no âmbito do processo n.º 02479/08”.

Deste modo, é possível, a título preliminar, formular algumas conclusões:

- (i) A presunção vertida no artigo 6.º, n.º 4 do Código do IRS é uma presunção legal, estabelecida diretamente pela lei e não uma presunção simples (natural ou judicial), pois não se inspira nas máximas de experiência, nos juízos correntes de probabilidade, nos princípios da lógica ou nos próprios dados da intuição humana;
- (ii) A decisão judicial a que alude o artigo 6.º, n.º 5 do Código do IRS respeita à impugnação judicial ou ao processo arbitral tributário, e
- (iii) A aplicação da presunção vertida no artigo 6.º, n.º 4 do Código do IRS exige o lançamento na contabilidade do recebimento das quantias transferidas para a esfera jurídica dos sócios.

Valem aqui as regras previstas nos artigos 344.º e 350.º do Código Civil, i. e. quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz, ou, nos casos em que a lei o permitir, as presunções legais podem “*ser ilididas mediante prova em contrário*”, em conjugação com o artigo 73.º da LGT, que dispõe que “*as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*”. A presunção do artigo 6.º, n.º 4 do Código do IRS é uma presunção *juris tantum*, pois pode ser ilidida pelos meios previstos no n.º 5 do mesmo artigo, mediante prova em contrário.

B. DOS VÍCIOS DE VIOLAÇÃO DE LEI: POR INOBSERVÂNCIA DO ÓNUS PROBATÓRIO E POR ERRADA QUALIFICAÇÃO DO FACTO TRIBUTÁRIO

No que concerne ao vício de violação de lei, por inobservância do ónus da prova, a Requerente alega, entre o demais, que:

“(…) ao defenderem a tributação, em sede de IRS, a título de “adiantamentos por conta de lucros”, nada alegaram ou indagaram acerca da existência de lucros na Requerente que permitissem tais “adiantamentos”.

“Efetivamente, se os Serviços consideraram que estariam perante um “adiantamento por conta de lucros” seria suposto que fundassem e comprovassem a existência de lucros na Requerente, enquanto facto-prévio da norma de incidência invocada.”.

“Ao invés, assumiram, sem mais, e sem qualquer presunção tributária a operar, que as transferências bancárias efetuadas da conta bancária da Requerente para a conta bancária do seu sócio-gerente B... eram “adiantamentos por conta de lucros”.

“Pelo que, se a AT invoca um facto tributário mas não alega sequer, e muito menos o comprova, que existem lucros passíveis de distribuição vemos o quão foi inobservado o ónus da prova por parte daquela entidade”

“Por outras palavras, a AT não cumpriu com a prova dos pressupostos do seu agir, o que implica um ostensivo vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, o que implica a necessária anulação do ato.”

Assim, a Requerente sustenta a sua alegação no facto de não se mostrar provado pela Requerida, porque o ónus da prova a si competia, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, a existência de efetivos lucros que pudessem ser objeto de adiantamentos.

Por seu lado, a Requerida sustenta, entre o demais, que *“Não é relevante para a situação sub judice, inexistirem lucros naquele quantitativo para distribuir que permitissem tais adiantamentos, mas sim, se houve retirada de meios financeiros da empresa a favor do sócio-gerente que preenchem as normas de incidência do código do IRS, em concreto, o disposto na*

al. h) do n.º 2 do CIRS”. Acrescenta ainda que os factos recolhidos pelos Serviços Insetivos permitem evidenciar e extrair a conclusão de que foram postos à disposição do sócio-gerente da Requerente, montantes que foram transferidos diretamente da Requerente para a sua conta bancária, constituindo adiantamentos por conta de lucros e, nessa medida, devem ser qualificados como rendimento de capitais nos termos do da al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS. Por último, refere que *“havendo uma retirada de dinheiro da sociedade a favor do sócio-gerente, esses montantes não foram contabilizados como resultados para o apuramento do lucro, quando evidentemente o deveriam ser, o que iria aumentar nesse montante o lucro do período.”*.

No que concerne ao vício de violação de lei, por errada qualificação do facto tributário, a Requerente alega no seguimento do vício anteriormente referenciado, entre o demais, que:

“O resultado líquido do exercício da Requerente, referente ao ano de 2020, foi de € 12.843,32, pelo que é manifesto que inexistiram lucros do exercício passíveis de operarem como “adiantamentos por conta de lucros”.

“Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei (cf. artigo 11.º, n.2, da LGT)”.

“(…) o pacto social da Requerente não prevê qualquer autorização a que, no decurso do exercício, sejam feitos adiantamentos sobre lucros”.

“(…) as importâncias a atribuir como adiantamento por conta de lucros não podem exceder metade das que seriam distribuíveis, e que seriam aquelas que resultariam de um balanço intercalar preparado para o efeito, tal como indicado nas alíneas b) e d) do n.1 do artigo 297.º do CSC”.

“(…) apenas é possível fazer um pagamento antecipado de lucros por ano, que deverá necessariamente ocorrer no segundo semestre, conforme preceituado na alínea c) do n.1 do artigo 297.º do CSC”.

“(…), nem havia qualquer previsão no pacto social da Requerente que permitisse serem efetuados “adiantamentos por conta de lucros”, nem ocorreu apenas um “adiantamento por conta de lucros”, mas antes treze “adiantamentos”, isto na ótica defendida pela AT, nem esses pretensos “adiantamentos” ocorreram apenas no segundo semestre do ano, mas em ambos semestres”.

“Em suma, e com todo o respeito que nos merecem as atribuições da AT, mal andaram, neste caso concreto, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, porquanto qualificaram a factualidade exposta com sendo “adiantamentos por conta de lucros”, quando, quer por razões normativas, quer por razões da própria realidade financeira e patrimonial da Requerente, jamais poderia como tal ser configurada”.

Assim, a Requerente sustenta a sua alegação no facto de não se mostrar provado pela Requerida a existência de efetivos lucros que pudessem ser objeto de adiantamentos. Igualmente, alega que os lucros efetivamente existentes eram insuficientes para operarem como “adiantamentos por conta de lucros”, bem como o seu pacto social não previa (e não prevê) qualquer autorização para que sejam efetuados durante o exercício adiantamentos, que sempre não seriam possíveis, porque do artigo 297.º, do Código das Sociedades Comerciais, resulta que os mesmos não poderiam exceder metade dos que seriam distribuíveis e apenas poderiam ocorrer no segundo semestre.

Por seu lado, a Requerida sustenta, entre o demais, que também não é relevante inexistirem lucros do exercício passíveis de operarem como adiantamentos por conta de lucros,

nem o facto de pacto social da Requerente não prever qualquer autorização a que, no decurso do exercício, sejam feitos adiantamentos sobre lucros.

Vejam, pois, se algum dos vícios de violação de lei deverá proceder, com vista à anulação da liquidação de retenções da fonte de IRS.

A Autoridade Tributária efetuou uma inspeção à Requerente em que, entre outras, procedeu a correções fundadas na falta de retenção na fonte de IRS, relativamente à disponibilização de determinadas quantias monetárias a favor de um dos seus sócios-gerentes, B... . A Requerente defende que essa disponibilização foi feita a título de mútuos, tendo apresentado documentos relativos e esses pretensos contratos, enquanto a Autoridade Tributária e Aduaneira entende que não se pode considerar ter sido esse o fundamento dessas transferências. Ademais, salienta, corretamente do ponto de vista deste Tribunal Arbitral, que não se aplica a presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), por entender terem sido disponibilizados ao sócio-gerente montantes da sociedade, sem que essa disponibilização se sustentasse em mútuos, na prestação de trabalho ou no exercício de cargos sociais.

A controvérsia entre as Partes tem por objeto os alegados “Contratos de Mútuo apresentados pela Requerente, e que a Autoridade Tributária e Aduaneira defende no Relatório da Inspeção Tributária que não existiam em 2020, nem poderem ser considerados válidos, pelo seguinte, em suma:

- (i) Todos terem sido assinados por uma só pessoa, o sócio-gerente da sociedade B..., que assinou os mesmos na qualidade de mutuante e mutuário, salientando que uma sociedade é uma entidade jurídica distinta dos seus sócios/acionistas, não podendo o património afeto ao exercício da sua atividade, ser confundido com o património pessoal pertencente aos seus sócios/acionistas.

-
- (ii) A concessão de crédito enquanto atividade ser reservada às instituições de crédito e às sociedades financeiras, ou seja, a concessão de crédito não fazer parte do objeto social da sociedade.
 - (iii) Não existir qualquer referência a estes “mútuos” nas atas e no relatório de gestão da sociedade, no ano em análise (2020).
 - (iv) A contabilidade da sociedade, em 2020, não refletir qualquer registo efetuado a título de empréstimos ao sócio, bem como qualquer rendimento obtido ou a obter a título desses empréstimos, não constando, de igual modo, qualquer informação relativa aos mesmos na Declaração IES/DA (prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 121.º do CIRC) apresentada para o exercício em causa (2020).
 - (v) Não ter tido lugar o pagamento do Imposto do Selo, aquando da formalização dos pretensos “contratos”, apesar das operações de crédito estarem sujeitas a Imposto do Selo no momento em que forem realizadas, conforme alínea g) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do Imposto de Selo (CIS) e, portanto, sujeitas a aplicação de uma taxa constante na verba 17.1 da sua Tabela Geral (dependendo do prazo do reembolso do valor mutuado).

A Autoridade Tributária e Aduaneira baseou a correção em causa no presente processo não na aplicação do artigo 6.º, n.º 4, do CIRS, que estabelece que *“os lançamentos a seu favor, 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”*, uma vez que corretamente, sob o entendimento deste Tribunal Arbitral, não se aplica a presunção prevista na citada disposição legal. Isto porque, desde logo, os valores transferidos para a conta do sócio-gerente não foram contabilizados, não existindo por isso lançamento contabilístico.

Porém, refere que existe a prova documental, como sejam os extratos bancários da sociedade, em que pôde verificar que os montantes em causa foram transferidos diretamente da conta bancária da Requerente para a conta bancária do sócio-gerente. Consequentemente, sustenta que deverão ser tributados nos termos da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, uma vez que esta norma não exige a escrituração formal dessa realidade, nem a existência de lucros ou lucros suficientes, ou ainda previsão no pacto social e que os mesmo tenham ocorrido apenas no segundo semestre, como pressuposto de incidência, pois fazer a tributação depender de um mero requisito contabilístico ao critério do contribuinte possibilitaria desvio de fundos em proveito do sócio, frustrando o interesse público do Estado na arrecadação de impostos e no combate à fraude e evasão fiscais, permitindo que ficassem por tributar verdadeiros incrementos na esfera patrimonial dos sócios das sociedades.

Neste sendo, veja-se o já citado acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, que observa que:

“Em tal situação, a norma do artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do Código do IRS não exige a escrituração formal dessa realidade como pressuposto de incidência, mesmo porque “deixar ao critério do sujeito passivo a “classificação” como adiantamento por conta de lucros, de realidades da vida corrente das sociedades comerciais, que constituem verdadeiros desvios de fundos em proveito dos sócios, seria frustrar o interesse público do Estado na arrecadação de impostos e no combate à fraude e evasão fiscais e permitir que ficassem por tributar verdadeiros incrementos patrimoniais dos sócios. É comumente aceite que quando os lucros distribuídos ou adiantamento por conta de lucros são devidamente escriturados, estamos perante um rendimento sujeito a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares. Porém, o mesmo não acontece quanto uma parte do património das sociedades é afetado ou onerado, por contrapartida da transferência duma parte deste, de modo permanente e definitivo, para a esfera jurídica de um associado ou titular, sem que às

mesmas operações lhes sejam dados os qualificativos de "lucros distribuídos" ou "adiantamentos por conta dos lucros". Tal situação ocorre quando os montantes, que deviam ter sido reconhecidos como proveitos das sociedades, acabam por não ser registados nas contabilidades destas e vão acrescer ao património individual dos respetivos associados ou titulares e, ainda, quando o registo, apesar de efetuado na contabilidade da sociedade, não foi relevado numa conta de proveitos, mas sim numa qualquer conta de passivo que confira ao associado ou titular o direito de, como qualquer normal credor, vir a exercer a respetiva exigibilidade - vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27/01/2009, proferido no âmbito do processo n.º 02479/08".

Por outro lado, os factos geradores de rendimentos de capitais, constantes das normas de incidência, são descritos pelo legislador em função do resultado económico produzido e, assim, não atendem ao tipo de negócio subjacente, o que implica desde logo que se deva analisar os conceitos legais, como seja o artigo 297.º do CSC e as demais normas deste diploma legal, em função do seu resultado económico produzido, e não estritamente na sua conceção e definição legal prevista nesse Código.

Consequentemente, a enumeração aberta, na descrição normativa dos rendimentos sujeitos à categoria E, de IRS, constitui a resposta adequada para o segmento económico regulado – capitais. Importa igualmente destacar que no conceito geral de “rendimentos de capitais”, vertido na norma de incidência objetiva, cabem os “frutos” e as “vantagens económicas”.

Ora, neste sentido, e conforme decidiu o Tribunal Central Administrativo Norte, entre outros, no seu acórdão de 08.03.2018, proferido no processo n.º 00865/13.6BEPRT:

“o artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do CIRS, sistematicamente inserido na categoria de incrementos patrimoniais (normas de incidência real), consagra como

rendimentos de capitais sujeitos a incidência de IRS os lucros, incluindo o adiantamento por conta de lucros, colocados à disposição dos respectivos associados (...)”

Ademais, como bem refere a Requerida, não podia operar a presunção do artigo 6.º, n.º 4, do CIRS. Nesse sentido, cabia à Administração Tributária fazer prova dos pressupostos do seu agir, conforme resulta do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, coligindo e invocando factos índice passíveis de conduzirem ao enquadramento dos valores identificados como rendimentos da categoria E, colocados à disposição do sócio-gerente da Requerente, nos termos previstos no artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, alínea h) do CIRS.

Com efeito, nos presentes autos existem indícios suficientemente fortes de que as transferências para o sócio revestem a natureza de adiantamentos por conta de lucros, bem como é claro que não é exigível o formalismo a que alude o artigo 297.º, n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais, para se concluir que os fundos transferidos revestem a natureza de adiantamentos por conta de lucros. Mostra-se evidente para este Tribunal Arbitral que a Requerida alegou e provou essa realidade.

Ora, quanto à inobservância do ónus da prova, a Requerente centra a sua argumentação no facto da autoridade tributária não ter cumprido o seu ónus da prova quanto à existência de lucros passíveis de efetivar tais adiantamentos. Por seu, a Requerida sustenta que não é relevante inexistirem lucros naquele quantitativo para distribuir que permitissem tais adiantamentos, mas sim, que houve retirada de meios financeiros da Requerente a favor do sócio-gerente, o que preenche as normas de incidência do Código do IRS, em concreto, o disposto na al. h) do n.º 2 do CIRS.

Adiante-se desde já, que entende este Tribunal Arbitral assistir razão há posição defendida da Requerida, uma vez que a inexistência de lucros, bem como de autorização do pacto social e ocorrência fora do segundo semestre, não invalida que os montantes transferidos diretamente para a conta bancária do sócio-gerente sejam tributados como adiantamento por

conta de lucros. Pois, solução distinta implicaria consagrar “*verdadeiros desvios de fundos em proveito dos sócios, seria frustrar o interesse público do Estado na arrecadação de impostos e no combate à fraude e evasão fiscais e permitir que ficassem por tributar verdadeiros incrementos patrimoniais dos sócios*” [vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 07.07.2016, proferido no processo 00446/11.9BEBRG].

Por outro lado, não se pode aderir às teses sustentadas pela Requerente, que são de uma natureza meramente formalista e desprovida de suporte nas normas legais de incidência de IRS, uma vez que das mesmas não resultam as exigências que a Requerente pretende impor às mesmas, o que implicaria a violação do princípio da tipicidade. Tal como sustenta o acórdão do CAAD, de 12 de novembro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 23/2019-T:

“(…) Aliás, se tal entendimento fosse procedente, estava aberto o caminho para o desfecho paradoxal de se tributarem como rendimentos de capitais os adiantamentos por conta de lucros efetuados de acordo com a legislação comercial, deixando-se sem qualquer tributação aqueles que fossem feitos em infração dessas regras. O princípio geral que rege o direito fiscal é o de que a ilicitude ou irregularidade não compromete a tributação que seja devida, de acordo com o preceituado no artigo 10.º da LGT, para além de que, como se disse acima, as normas de incidência em exame não postulam como pressuposto ou condição da tributação a observância dos requisitos previstos no artigo 297.º do Código das Sociedades Comerciais ou a existência de uma deliberação em Assembleia Geral de acionistas”.

Por último cabe referir, que este Tribunal Arbitral constata que da fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária são avançadas várias razões, que não são negadas pela Requerente (apenas lhes atribui outros efeitos legais), que serão apreciadas *infra*, que conduziram à conclusão da falta de retenções de fonte para o período de 2020, nomeadamente:

-
- (i) Que todos os pretensos “contratos” terem sido assinados por uma só pessoa, o sócio-gerente da sociedade B..., que assinou os mesmos na qualidade de mutuante e mutuário, salientando que uma sociedade é uma entidade jurídica distinta dos seus sócios/acionistas, não podendo o património afeto ao exercício da sua atividade, ser confundido com o património pessoal pertencente aos seus sócios/acionistas.
 - (ii) Que a concessão de crédito é uma atividade reservada às instituições de crédito e às sociedades financeiras, ou seja, a concessão de crédito não faz parte do objeto social da sociedade.
 - (iii) Que não existe qualquer referência a estes “mútuos” nas atas e no relatório de gestão da sociedade, no ano em análise (2020).
 - (iv) Que a contabilidade da sociedade, em 2020, não reflete qualquer registo efetuado a título de empréstimos ao sócio-gerente, bem como qualquer rendimento obtido ou a obter a título desses empréstimos, não constando, de igual modo, qualquer informação relativa aos mesmos na Declaração IES/DA (prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 121.º do CIRC) apresentada para o exercício em causa (2020).
 - (v) Que não teve lugar o pagamento do Imposto do Selo, aquando da formalização dos “contratos”, apesar das operações de crédito estarem sujeitas a Imposto do Selo no momento em que forem realizadas, conforme alínea g) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do Imposto de Selo (CIS) e, portanto, sujeitas a aplicação de uma taxa constante na verba 17.1 da sua Tabela Geral (dependendo do prazo do reembolso do valor mutuado).

Sendo invocadas várias razões como suporte da conclusão a que a Autoridade Tributária e Aduaneira chegou no sentido de os empréstimos invocados pela Requerente não serem o fundamento das transferências para a conta bancária do sócio, mostra-se igualmente cumprido o ónus da prova que recaia sobre a Requerida, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT. Esta disposição legal estabelece que “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

Consequentemente, entende este Tribunal Arbitral que a Requerida cumpriu com o ónus da prova que lhe competia, bem como se verifica que a mesma procedeu a uma correta qualificação jurídica do facto tributário, pelo que improcedem ambos os vícios de violação de lei imputados pela Requerente.

C. DO VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI: POR DESCONSIDERAÇÃO DOS CONTRATOS MÚTUO

No que respeita a este concreto vício, decorrente da desconsideração dos pretensos “Contratos de Mútuo” constata-se que a fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária inclui um conjunto de várias razões que conduziram à desconsideração desses documentos e, consequentemente conclusão da falta de retenções de fonte para o período de 2020.

No essencial, o relatório da inspeção tributária invoca os seguintes fundamentos para desconsiderar os pretensos “Contratos de Mútuo”:

- (i) Que todos foram assinados por uma só pessoa, o sócio-gerente da sociedade B..., que assinou os mesmos na qualidade de mutuante e mutuário, salientando que uma sociedade é uma entidade jurídica distinta dos seus sócios/acionistas, não podendo o património afeto ao exercício da sua atividade, ser confundido com o património pessoal pertencente aos seus sócios/acionistas.
- (ii) Que a concessão de crédito, enquanto atividade, é reservada às instituições de crédito e às sociedades financeiras, ou seja, a concessão de crédito não faz parte do objeto social da sociedade.
- (iii) Que não existe qualquer referência a estes “mútuos” nas atas e no relatório de gestão da sociedade, no ano em análise.

- (iv) Que a contabilidade da sociedade, em 2020, não reflete qualquer registo efetuado a título de empréstimos ao sócio, bem como qualquer rendimento obtido ou a obter a título desses empréstimos, não constando, de igual modo, qualquer informação relativa aos mesmos na Declaração IES/DA (prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 121.º do CIRC) apresentada para o exercício em causa.
- (v) Que não teve lugar o pagamento do Imposto do Selo, aquando da formalização dos “contratos”, apesar das operações de crédito estarem sujeitas a Imposto do Selo quando forem realizadas, conforme alínea g) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do Imposto de Selo (CIS) e, portanto, sujeitas a aplicação de uma taxa constante na verba 17.1 da sua Tabela Geral (dependendo do prazo do reembolso do valor mutuado).

Sendo invocadas várias razões como suporte da conclusão a que a Autoridade Tributária e Aduaneira chegou, no sentido de os empréstimos invocados pela Requerente, não serem o fundamento das transferências para a conta bancária do sócio-gerente, não é relevante para infirmar a conclusão a eventualidade de algum desses fundamentos não ser procedente.

Na verdade, como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, quando um ato administrativo ou tributário tem mais do que um fundamento, cada um deles com potencialidade para, só por si, assegurar a legalidade de um ato tributário (ou administrativo) é irrelevante que um deles seja ilegal, pois,

“o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de actividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só após a verificação da improcedência de todos eles é que o tribunal fica habilitado a invalidar o acto” [Acórdão do Supremo Tribunal

Administrativo de 10-5-2000, processo n.º 39073, publicado em Apêndice ao Diário da República de 09-12-2002, página 4229]

Tendo em mente esta circunstância e conclusão, passar-se-á a apreciar os vícios imputados pela Requerente.

C.1. Do facto de todos os pretensos mútuos terem sim assinados por uma só pessoa

A circunstância de os pretensos contratos terem sido todos assinados pelo sócio-gerente, em representação da sociedade, e como mutuário, pode, eventualmente, ser fundamento de anulabilidade, que só releva se for tempestivamente arguida, designadamente à face do artigo 261.º do Código Civil, mas não é fundamento de nulidade.

Neste contexto, há que notar que o artigo 397.º, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais, que dispõe que:

“são nulos os contratos celebrados entre a sociedade e os seus administradores, directamente ou por pessoa interposta, se não tiverem sido previamente autorizados por deliberação do conselho de administração, na qual o interessado não pode votar, e com o parecer favorável do conselho fiscal ou da comissão de auditoria”.

Com efeito, se é certo que o facto de os contratos terem sido todos assinados pelo sócio-gerente em nome pessoal e em representação da sociedade não afeta necessariamente a sua validade, como defende a Requerente, também não é menos verdade que a verificação desse facto é suscetível de ponderação, como qualquer outro, na formulação de um juízo probatório sobre a celebração dos alegados “Contratos de Mútuo”.

Assim sendo, o mesmo manifesta uma relevância, em conjunto com os demais fundamentos apresentados pela Requerida, para chegar a uma eventual conclusão de que estiverem em causa adiantamentos de lucros, e não pretensos “Contratos de Mútuo”.

C.2. Do facto da concessão de crédito não fazer parte do objeto social da Requerente, enquanto atividade reservada às instituições de crédito e às sociedades financeiras

A circunstância de a Requerente ter pretensamente concedido empréstimos a um seu sócio, que era igualmente seu gerente, não resulta do contexto do citado artigo 397.º, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais, como defende a Requerente, e aceita a Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que tal facto não implica qualquer problema de validade dos pretensos contratos celebrados. Consequentemente, desse ponto de vista não existe impedimento legal à celebração dos alegados mútuos entre a Requerente (sociedade) e o seu sócio.

A questão não se pode levantar no campo da invalidade dos pretensos contratos, mas antes, a ilação que se deve retirar da inexistência de deliberações, à face das regras da experiência comum, que devem ser utilizadas na avaliação da prova. Com efeito, o artigo 259.º do Código das Sociedades Comerciais, dispõe que:

“Os gerentes devem praticar os atos que forem necessários ou convenientes para a realização do objeto social, com respeito pelas deliberações dos sócios”

Consequentemente, se a referida disposição legal limita a competência dos gerentes aos atos que forem necessários ou convenientes para a realização do objeto social, com respeito pelas deliberações dos sócios, figura-se a este tribunal que não é normal, por violar os poderes que são concedidos aos gerentes, que sejam efetuados empréstimos por uma sociedade a um

seu sócio sem uma prévia deliberação social, designadamente porque estamos perante uma sociedade em cujo objeto social não se inclui a concessão de empréstimos.

Desta perspetiva, a falta de qualquer deliberação social sobre os pretensos empréstimos, constitui um forte indício de que não existiu vontade social na realização dos empréstimos antes das datas indicadas em cada um dos pretensos “Contratos de Mútuo” e da realização de cada uma das transferências bancárias efetuadas a favor do sócio-gerente.

C.3. Da inexistência de qualquer referência aos “mútuos” nas atas e no relatório de gestão da sociedade do exercício de 2020.

No caso em apreço, encontra-se provado que não existiu qualquer deliberação social sobre qualquer pretense mútuo, antes de qualquer das transferências efetuadas para a conta bancária do sócio-gerente, o que induz a conclusão de que as transferências foram feitas ao longo de 2020 à margem da vontade social, reconduzindo-se a mera afetação material de recursos da sociedade ao património do sócio-gerente referido, sem qualquer título que lhe desse cobertura jurídica.

A Requerente defende que:

“a outorga destes contratos de mútuo teve subjacente uma decisão societária tomada pelos sócios, (...)”

“(...) numa situação de “falta de ata”, a deliberação continua a ser factual e juridicamente existente e eficaz.”

“Mutatis mutandis quanto ao relevo da omissão no relatório de gestão”

A questão essencial que se coloca, neste contexto de prova da realização dos pretensos “Contratos de Mútuo” ao longo de 2020, não é a da invalidade desses alegados contratos, a que se reporta o citado artigo 397.º, do Código das Sociedades Comerciais, mas sim a ilação que se

deve retirar da inexistência de deliberações, à face das regras da experiência comum, que devem ser utilizadas na avaliação da prova em processos arbitrais.

Ora, tendo em mente, conforme referido no ponto anterior, que o artigo 259.º do Código das Sociedades Comerciais limita a competência dos gerentes aos atos que forem necessários ou convenientes para a realização do objeto social, com respeito pelas deliberações dos sócios, afigura-se ao Tribunal Arbitral que não é normal, por violar os poderes que são concedidos aos gerentes, que sejam efetuados empréstimos por uma sociedade a um seu sócio sem uma prévia deliberação social, numa sociedade em cujo objeto social não se inclui a concessão de empréstimos.

Consequentemente, a falta de qualquer deliberação social sobre os pretensos mútuos constitui um forte indício de que não existiu vontade social na sua realização antes das datas indicadas em cada um dos legados “Contratos de Mútuo” e da realização de cada uma das transferências bancárias, efetuadas a favor do sócio-gerente B... .

C.4. Da inexistência de qualquer registo na contabilidade da sociedade e de qualquer informação relativa aos alegados “Contratos de Mútuo” na Declaração IES apresentada para o exercício de 2020

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere no Relatório da Inspeção Tributária o seguinte:

- *“É de realçar que nenhum dos movimentos financeiros anteriormente discriminados se encontra registado na contabilidade da empresa, seja a título de Empréstimos ou Suprimentos, não apresentado a Conta 26 da sua contabilidade, onde se deveria refletir estes movimentos, qualquer registo, nem sequer um saldo inicial e final”.*

- *“a contabilidade da sociedade, em 2020, não reflete qualquer registo efetuado a título de empréstimos ao sócio, bem como qualquer rendimento*

obtido ou obter a título desses empréstimos, não constando, de igual modo, qualquer informação relativos aos mesmos na Declaração IES/DA (prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 121.º do CIRC) apresentada no exercício em causa”

Na IES relativa ao exercício de 2020, é admitido por acordo das partes, que nas demonstrações financeiras não foram refletidos os pretensos mútuos em questão nos presentes autos, nem no valor na conta de sócios.

Por sua vez, embora a Requerente apresente documentos contabilísticos corretivos, os mesmos surgem após o procedimento inspetivo, bem como os documentos não se mostram subscritos pelos responsáveis pela contabilidade, nem sequer a Requerente procedeu à apresentação de declaração de substituição da IES/DA.

Pelo que, como bem refere a Requerida, a Requerente estava obrigada a manter a contabilidade organizada, sendo que, as operações devem ser registadas cronologicamente, não sendo permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias contados do último dia do mês que as operações respeitem, nos termos previstos no artigo 123º do CIRC. A esta circunstância, acresce, com razão, na perspetiva deste Tribunal arbitral, que os documentos contabilísticos apresentados não se encontram subscritos por Contabilista Certificado, como obriga o artigo 10º do Estatuto dos Contabilistas Certificados, por força do disposto no artigo 123º do CIRC, nem tão pouco, a IES/DA relativa ao exercício de 2020 foi substituída, continuando vigente a declaração submetida em 2021.07.01, na qual não constava qualquer informação relativa aos alegados empréstimos, pelo que, a falta de reconhecimento contabilístico dos empréstimos não se mostra regularizada.

Assim, quando o exercício de 2020 foi encerrado e as contas aprovadas não tinham sido contabilizados quaisquer pretensos “Contratos de Mútuo”.

Tendo as contas sido aprovadas sem incluir qualquer valor dos alegados empréstimos apenas se pode concluir que, apesar dos pretensos “Contratos de Mútuo” estarem datados de 2020, à data de encerramento e aprovação das contas do exercício de 2020 os contratos não existiam. Esta conclusão é reforçada pela consideração conjunta dos demais factos considerados nos pontos anteriores, que permitem, dentro de um critério de normalidade, concluir que tais contratos não existiam efetivamente.

As explicações que a Requerente dá para a aprovação das contas de 2020, sem estarem contabilizados os alegados empréstimos, bem como para apresentação das IES/DA em que tais pretensos empréstimos não estavam refletidos, são a de que:

“No tocante ao facto de não existirem lançamentos contabilísticos dos mútuos, nem qualquer remuneração (maxime juros) obtida ou a obter dos mesmos, importa precisar que a falta de reconhecimento contabilístico foi regularizada,”

“De qualquer modo, importa precisar que o facto de, num primeiro momento, não existirem lançamentos contabilísticos não pode colocar em causa, de per si, a existência e substância dos mútuos outorgados entre a Requerente e o seu sócio.”

“Por outras palavras, o reconhecimento contabilístico não pode consubstanciar uma formalidade ad substantiam.”

“Os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto aludem que os mútuos não foram declarados pela Requerente na sua declaração IES/DA, exercício de 2020, ora, o cumprimento ou incumprimento de uma obrigação fiscal acessória, como é este o caso, jamais poderá contender com a existência, validade e substância, de um contrato de mútuo”

Também, quanto a este fundamento, invocado no Relatório da Inspeção Tributária, a explicação da Requerente não é convincente, quanto à causa da omissão de contabilização dos alegados “Contratos de Mútuo”, não só pela anormalidade da quantidade de omissões em que se traduziu o seu comportamento, mas também, porque a Requerente estava obrigada a manter contabilidade organizada, nos termos exigidos pelo artigo 123.º do CIRC, e a dispor de contabilista certificado, para execução da contabilidade, sendo isso que sucedeu com a apresentação da IES.

C.5. Da inexistência de pagamento do Imposto do Selo, aquando da formalização dos “contratos”

O facto invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira de não ter sido pago Imposto do Selo relativamente aos pretensos “Contratos de Mútuo” apresentados não permite concluir, por si só, que eles não foram celebrados, nem tem potencialidade para afetar a sua validade, uma vez que a lei não prevê a sanção de invalidade como consequência dessa falta de pagamento.

No entanto, esta conclusão, não afasta a possibilidade de atender a essa falta de pagamento como um elemento de facto, entre outros, a ponderar na formulação de um juízo de facto sobre a realidade ou irreabilidade da celebração dos contratos.

C.6. Da conclusão

Em conclusão, do exposto, designadamente por via do referido nos pontos C.3. e C.4., conjugado com a ponderação probatória dos factos resultantes dos pontos C.1., C.2. e C.5., dentro de um critério de normalidade e razoabilidade, subjacente ao juízo probatório, afigura-se a este Tribunal que tem razão Autoridade Tributária e Aduaneira, quando conclui, à face da prova produzida no procedimento de inspeção, que as referidas transferências efetuadas durante o ano de 2020 para o sócio B... no montante global de € 192.350,00 (cento e noventa e dois mil

trezentos e cinquenta euros) não foram efetuadas a título de empréstimos e que o saldo de € 122.350,00 (cento e vinte e dois euros trezentos e cinquenta euros) terá de ser considerado como adiantamento de lucros, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, e n.º 2, al. h), do CIRS.

Em especial, é convicção do Tribunal Arbitral, à face da prova produzida, que os contratos de mútuo apresentados pela Requerente não existiam antes das transferências efetuadas pela Requerente para o sócio B..., pelo que estas não foram efeito desses alegados “Contratos de Mútuo”.

Pelo que se julga improcedente o alegado vício de violação de lei, por desconsideração dos pretensos “Contratos de Mútuo”.

D. DO VÍCIO DE FORMA: DEVER/FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

A Requerente invoca, ainda, a título subsidiário o vício de falta de fundamentação por o Relatório da Inspeção Tributária padecer “*de uma insuficiente fundamentação*”, que no entender da mesma equivale a um vício de forma, assente na figura da falta de fundamentação. Assim, a Requerente entende que:

“o Relatório de Inspeção Tributária apresenta-se bastante vago na sua fundamentação e não aprecia com profundidade os factos em que assenta as suas conclusões, em desobediência dos princípios basilares da legalidade, proporcionalidade, imparcialidade, verdade material e boa-fé.”

“Além de que a fundamentação aqui em causa padece de vícios de contradição, na sua senda de construção de uma narrativa corretiva assente primordialmente numa inversão forçada do onus probandi.”

A fundamentação é uma exigência dos atos tributários em geral, sendo uma imposição, desde logo, constitucional (cf. artigo 268.º, n.º 3, da CRP), mas também legal (cf. artigo 77.º da LGT).

Contudo, como referem Paulo Marques e Carlos Costa [A liquidação de imposto e a sua fundamentação, Coimbra Editora, Coimbra, 2013, p. 68], ao contrário do que acontece no “*texto constitucional (artigo 268.º, n.º 3, da Constituição)*, em que se exige a fundamentação dos actos «quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos», em sede de procedimento tributário (art. 77.º da LGT), não se entendeu restringir a exigência da fundamentação da decisão apenas aos actos desfavoráveis ao contribuinte, embora deva existir maior densidade da fundamentação nestes últimos casos.”.

Como nos dão conta Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa [Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4.ª Edição, Editora Encontro da Escrita, Lisboa, 2012, pp. 675-676], no âmbito tributário:

“o dever de fundamentação dos actos decisórios de procedimentos tributários e dos actos tributários é concretizado no art. 77.º da LGT.

Como o STA vem entendendo, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que lavaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.

Para ser atingido tal objectivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.

No presente art. 77.º [da LGT] estende-se o dever de fundamentação a todas as decisões de procedimentos tributários, pelo que ela é obrigatória mesmo nas decisões favoráveis aos sujeitos passivos dos tributos.

Esta exigência compreende-se em face da pluralidade de razões que impõem a exigência de fundamentação dos actos administrativos, que vão desde a necessidade de possibilitar ao administrado a formulação de um juízo consciente sobre a conveniência ou não de impugnar o acto, até à garantia da transparência e da ponderação da actuação da administração e à necessidade de assegurar a possibilidade de controle hierárquico e jurisdicional do acto.”

Ainda segundo estes autores [*ibidem*, p. 676)], deve a fundamentação “*consistir, no mínimo, numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.*”

Sendo certo que a fundamentação deve ser feita por via da sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, nada impede, todavia, que possa fazer-se por remissão e apropriação de anteriores pareceres, informações e propostas bem como para o relatório da inspeção tributária, como postula o n.º 1 do artigo 77.º da LGT, assumindo então a designação de fundamentação por remissão ou por referência (*per relationem* ou *per remissionem*), uma vez que está expressa num outro documento.

Assim, segundo Paulo Marques e Carlos Costa:

“devem ter-se por fundamentadas as liquidações derivadas das correcções da inspecção quando do relatório constam as razões dessa correcção e posterior liquidação. Nesse caso, para se saber se o acto da liquidação está ou não fundamentado, não pode o intérprete alhear-se do relatório da

inspeção, uma vez que este constitui o culminar de um procedimento que um conceito amplo de liquidação necessariamente comporta. (...)

No plano do procedimento inspectivo tributário, admitindo a modalidade de fundamentação «per relationem» ou «per remissionem», o artigo 63.º, n.º 1, do RCPIT prevê que os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório. (...)

A importância da motivação de facto e de direito constante do procedimento de inspeção tributária, posteriormente absorvida pela decisão tributária, compreende-se tendo em vista que o acto de liquidação stricto sensu representa o culminar e um extenso e complexo procedimento administrativo assente nos actos preparatórios praticados pelos serviços de inspeção tributária que integram o procedimento de liquidação lato sensu (artigo 11.º do RCPIT).” [ob. cit., pp. 146-148]

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstrata e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível a um ato tributário concreto, deve ser aquela que funcionalmente é necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio.

A este propósito, os nossos tribunais têm vindo a decidir de forma reiterada nos termos que, a título de exemplo e pela completude de análise, passamos a citar do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 04.12.2012, no processo n.º 06134/12:

“A fundamentação é um conceito relativo que pode variar em função do tipo legal de acto administrativo que estamos a examinar. Tem sido entendimento constante da jurisprudência e da doutrina que determinado acto (no caso acto administrativo-tributário) se encontra devidamente fundamentado

sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final (cfr. ac. S.T.J. 26/4/95, C.J.-S.T.J., 1995, II, pág. 57 e seg.; A. Varela e outros, Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 2ª. edição, 1985, pág. 687 e seg.; Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, Coimbra Editora, 1984, V, pág. 139 e seg.). Quer dizer. Utilizando a linguagem de diversos acórdãos do S.T.A. (cfr. por todos, ac. S.T.A-1.ª Secção, 6/2/90, A.D., nº. 351, pág. 339 e seg.) o acto administrativo só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto. Mais se dirá que a fundamentação pode ser expressa ou consistir em mera declaração de concordância de anterior parecer, informação ou proposta, o qual, neste caso, constitui parte integrante do respectivo acto (é a chamada fundamentação “per relationem” - cfr. art. 125.º do C.P. Administrativo).

Para apurar se um acto administrativo-tributário está, ou não, fundamentado impõe-se, antes de mais, que se faça a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa (cfr. ac. S.T.A.-2.ª Secção, 13/7/2011, rec. 656/11; ac. T.C.A.Sul-2ª.Secção, 19/6/2012, proc. 3096/09).

Se a fundamentação formal não esclarecer concretamente a motivação do acto, por obscuridade, contradição ou insuficiência, o acto considera-se não

*fundamentado (cfr. art. 125.º, n.º 2, do C.P. Administrativo). Haverá obscuridade quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu. Por outras palavras, os fundamentos do acto devem ser claros, por forma a colher-se com perfeição o sentido das razões que determinaram a prática do acto, assim não sendo de consentir a utilização de expressões dúbias, vagas e genéricas. Ocorrerá contradição da fundamentação quando as razões invocadas para decidir, justificarem não a decisão proferida, mas uma decisão de sentido oposto (contradição entre fundamentos e decisão), e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição com outros. Por outras palavras, os fundamentos da decisão devem ser congruentes, isto é, que sejam premissas que conduzam inevitavelmente à decisão que funcione como conclusão lógica e necessária da motivação aduzida. Por último, a fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão. Por outras palavras, a fundamentação deve ser suficiente, no sentido de que não fiquem por dizer razões que expliquem convenientemente a decisão final (cfr. Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, vol. I, Almedina, 1991, pág. 477 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, Almedina, 2001, pág. 352 e seg.; Diogo Leite de Campos e outros, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Vislis, 2003, pág. 381 e seg.; ac. T.C.A.Sul-2.ª Secção, 2/12/2008, proc. 2606/08; ac. T.C.A.Sul-2.ª Secção, 10/11/2009, proc. 3510/09; ac. T.C.A.Sul-2.ª Secção, 19/6/2012, proc. 3096/09).”*

Por outro lado, relativamente à fundamentação de direito, o Supremo Tribunal Administrativo “*tem decidido que, para que a mesma se considere suficiente, não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o acto fundamentado de direito quando ele se insira num quadro jurídiconormativo perfeitamente cognoscível – entre tantos outros, os acórdãos proferidos pela 1ª Secção do STA*

em 27/02/1997, em 17/05/1998, e em 28/02/2002, nos processos n.º 36.197, 32.694 e 48071, respectivamente.” [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 17 de novembro de 2010, no processo n.º 01051/09].

Noutra ordem de considerações, importa salientar que o relatório de inspeção tributária “constitui porventura a peça fulcral do procedimento inspetivo, o culminar do trabalho efetuado pelos profissionais da inspeção tributária, identificando e sistematizando todos os factos conhecidos com relevância tributária no âmbito do aludido procedimento, não se prescindindo do necessário enquadramento jurídico-tributário. Assim, o artigo 62.º, n.º 3, do RCPIT escarpeliza os elementos que o relatório deverá conter, considerando a dimensão e a complexidade da entidade inspecionada, com destaque, no que aqui importa, para a descrição dos factos susceptíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária, bem como a descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correcções efectuadas.” [Paulo Marques e Carlos Costa, ob. cit., p. 76.]

Acresce que, como decorre do estatuído no artigo 60.º, n.º 1, do RCPIT:

“nas situações em que se proponham correcções fiscais potencialmente desfavoráveis ao contribuinte, os serviços deverão notificar no prazo de 10 dias a entidade inspecionada do projecto de conclusões do relatório inspetivo, dando a conhecer igualmente o teor dos actos de inspeção, assim como a respectiva fundamentação, para efeitos do exercício da audição prévia do contribuinte. O sujeito passivo inspecionado deverá ter perfeito conhecimento das correcções fiscais propostas pela inspeção tributária, para poder decidir pelo exercício ou não da aludida faculdade. Caso venha ao procedimento exercer esse direito de audição prévia reconhecido constitucionalmente, a entidade inspecionada poderá deduzir os argumentos que tiver por convenientes.” [Paulo Marques e Carlos Costa, ob. cit., p. 70].

Nessa situação, todos os “*elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão (artigo 60.º, n.º 7, da LGT).*” [Paulo Marques e Carlos Costa, ob. cit., p. 77].

Como observam Saldanha Sanches e João Taborda da Gama [“Audição-Participação-Fundamentação: A coresponsabilização do sujeito passivo na decisão tributária”, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 295, apud Paulo Marques e Carlos Costa, A liquidação de imposto e a sua fundamentação, Coimbra Editora, Coimbra, 2013, pp. 77 e 78],

“há uma fundamentação dialógica num duplo sentido: mediante os factos novos alegados pelo sujeito passivo, a Administração fiscal realiza um processo cognitivo que vai enriquecer a sua posição (quais são as razões do sujeito passivo?; corresponderão as razões alegadas às razões verdadeiras?; são, ou não, os interesses por si alegados dignos de tutela jurídica?); por outro lado, o registo do diálogo entre a Administração e o sujeito passivo permite uma clarificação reforçada das razões de agir da Administração, o que tem como efeito impedir que esta possa ocultar os reais fundamentos (ou a ausência de fundamentos) da sua actuação.”

Volvendo ao caso dos autos, resulta do Relatório de Inspeção Tributária que os Serviços de Inspeção Tributária fundamentaram de facto e de direito a aplicação do artigo 5.º, n.º 1 e n.º 2, al. h), do CIRS, para efeitos do apuramento das retenções da fonte de IRS sobre as quantias transferidas da conta bancária da Requerente para o sócio-gerente B..., no sentido que ocorreram a título de adiantamento de lucros e não a título de mútuos.

Acresce dizer, como se salienta no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 28.04.2016, no processo n.º 08288/14, o seguinte:

“I. Importa distinguir a fundamentação formal do acto que diz respeito à exteriorização clara, congruente e perceptível das razões de facto e de direito em que assenta o acto tributário, da fundamentação substancial que diz respeito à conformidade com a lei da motivação concreta.

II. O acto tributário encontra-se suficientemente fundamentado (formalmente) quando permite a um destinatário normal compreender as razões de facto e de direito que subjazem ao acto.

III. Se não se concorda com as razões (e com a sua suficiência) subjacentes à correcção já não está em causa a fundamentação formal, mas substancial que tem a ver com o acerto (legalidade) da correcção.”

Cumpre ainda referir que o próprio pedido de pronúncia arbitral é a prova inequívoca de que a Requerente é perfeitamente conhecedora do itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela AT, conhecendo, pois, as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, o que lhe permitiu optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato ou o acionamento dos meios legais de impugnação e, nesse âmbito, rebater exaustivamente a atuação da AT.

Nestes termos, afigura-se-nos que o ato tributário controvertido deve considerar-se devidamente fundamentado quer de facto quer de direito, pelo que improcede o alegado vício de forma.

E. DA RESTITUIÇÃO DO MONTANTE PAGO E DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Uma vez que é de manter a liquidação controvertida, fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC), o conhecimento destas questões suscitadas pela Requerente.

VI. DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito que supra ficaram expostos, decide o Tribunal Arbitral julgar:

- a) Improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em conformidade, absolvendo-se a Requerida do pedido;
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo arbitral.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 36.671,34 (três mil seiscentos e setenta e um euros e trinta e quatro cêntimos)**, correspondente à liquidação de Retenções na Fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares que a Requerente pretendia anular – v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do RCPAT.

VIII. CUSTAS

Custas no montante de **1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros)**, a cargo da Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Porto, 11 de dezembro de 2023

O árbitro,

Rui Miguel Zeferino Ferreira