

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 751/2022-T

Tema: IRS-retenção na fonte; distribuição de lucros; devolução de suprimentos.

DECISÃO ARBITRAL

Processo n.º 751/2022-T

SUMÁRIO:

O pagamento aos sócios de uma sociedade comercial de quantias assente em movimentação contabilística consistente na diminuição do saldo dos lucros acumulados na conta 56-“Resultados transitados” configura uma distribuição de lucros sujeita a tributação em IRS por retenção na fonte, conforme disposto no n.º 1 e na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º, na alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º e na alínea a) do n.º 2 do artigo 101.º, todos do Código do IRS.

I. Relatório¹

a) Partes e pedido de pronúncia arbitral

1. A... LDA, com sede em ... – ...-... ..., com o número de identificação de pessoa coletiva ... (a seguir, a Requerente), apresentou, em 07.12.2022, em conformidade com os artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.01, com as alterações posteriores (a seguir Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), pedido de pronúncia

¹ Respeita-se a ortografia resultante do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, tendo sido atualizada, em conformidade, a grafia constante das citações efetuadas.

arbitral (a seguir abreviadamente PI), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (a seguir, Requerida ou AT).

A título principal, é peticionado pela Requerente a anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º...2022... e dos atos tributários de liquidação de IR – Retenção na Fonte e de Juros Compensatórios de 2019, com os n.ºs 2021... e 2021..., nos montantes de €35.000,00 e de €3.843,28, respetivamente, com um valor total a pagar de €38.843,28, bem como a restituição dos montantes entregues com o pagamento de juros indemnizatórios. A título subsidiário, impetra a Requerente a anulação da referida decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e das liquidações subjacentes na parte em que sujeitaram a tributação por retenção na fonte o montante de €118.405,03 (saldo de suprimentos a favor dos sócios relevado pela contabilidade), com a correspondente repercussão quanto ao reembolso do montante pago e de juros indemnizatórios.

b) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro singular o signatário, que aceitou o encargo e a cuja designação as partes não apresentaram recusa.

3. Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 20.02.2023.

4. O Tribunal foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.3) e encontram-se devidamente representadas.

c) Cronografia processual

5. No pedido de pronúncia arbitral, como já mencionado, a Requerente peticiona que seja emitida pronúncia tendo por objeto imediato a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2022... e por objeto mediato as liquidações de IR-Retenção na Fonte e Juros Compensatórios com o n.ºs 2021... e 2021..., respetivamente, relativas ao período de tributação de 2019, com vista à respetiva anulação integral, ou, subsidiariamente, à sua anulação parcial quanto ao montante de €118.405,03 sujeito a retenção na fonte, com as correspondentes consequências jurídico-tributárias que incluem a restituição dos valores pagos acrescidos de juros indemnizatórios.

Para prova da factualidade alegada, para além da documentação junta, requereu declarações de parte pela Gerente B... e arrolou como testemunhas C..., contabilista certificada, e D..., funcionária administrativa/financeira.

6. Em sustentação do peticionado, alegou a Requerente, em súmula, o seguinte:

i) o entendimento da AT de que, tendo a Requerente movimentado o valor total de €125.000,00 (dividido em duas transferências de €62.500,00 cada) através da conta 278 por contrapartida da conta de resultados transitados 561, estariam reunidas as condições para a correção em causa, por força da presunção constante do n.º 4 do artigo 6.º e da al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, não é correto, porquanto os movimentos financeiros no valor agregado de €125.000,00 tiveram por fundamento a mera restituição aos sócios dos empréstimos efetuados à Impugnante ao longo dos anos anteriores (n.º 6 da PI);

ii) as duas transferências, no valor de €62.500,00 cada, efetuadas pela Requerente a favor dos sócios, que estão na base do suposto “adiantamento por conta de lucros” sujeito a liquidação pela AT, possuem como fundamento, conforme consta dos documentos das transferências bancárias, “retirada de suprimento...” e “pagamento de dívida aos sócios” (n.º 16 da PI);

iii) como os sócios da Requerente eram titulares de créditos por empréstimos efetuados à Requerente, o que lhes permitia efetuar o reembolso dos mesmos, decidiram proceder ao reembolso parcial desses mesmos suprimentos, a fim de os poder injetar, enquanto capital social da empresa E..., LDA, com o capital social de €125.000,00, correspondendo €62.500,00 a cada sócio (n.º 21 da PI);

iv) a fim de obviar à morosidade inerente a uma triangulação das transferências, o valor a reembolsar a título de suprimentos aos sócios da Requerente foi transferido através de duas tranches de €62.500,00 cada, diretamente da conta da Requerente para a conta bancária da E..., LDA, para preenchimento do capital social de cada um dos dois sócios (n.º 23);

v) não obstante se reconhecer que tal movimento financeiro poderia ter ocorrido não diretamente entre as sociedades, mas sim da Requerente para a conta bancária dos sócios e a partir destes para a conta bancária da E..., não menos certo e seguro é constatar que a substância da realidade não se altera por força do referido circuito financeiro, porquanto, efetivamente, os sócios dispunham de suprimentos suficientes para efetuar o respetivo reembolso (n.ºs 24 e 25 da PI);

vi) ao nível contabilístico – conta 251131 B... – à data da efetivação destas duas transferências, no valor de €62.500,00 cada, a contabilidade evidenciava um saldo a favor dos sócios de €118.504,03, crédito este então relevado na contabilidade que, ainda assim, se encontrava aquém do valor real pelo qual os sócios eram, efetivamente, credores, uma vez que existiam lançamentos a crédito dos sócios em falta (n.ºs 26 e 27 da PI);

vii) devido a uma omissão ou deficiente perceção, a Contabilista Certificada da Requerente em 2018 começou por efetuar lançamentos pela conta 278 – Outros – inscrevendo as duas saídas de €62.500,00 como “Empréstimo E...” por contrapartida de débito pela conta 1251 – “Depósitos à ordem – Banco Espírito Santo”, como se de um empréstimo da Requerente à E... se tratasse, mas mais tarde, aquando do fecho de contas de 2019, veio a Contabilista, sem conhecimento da Requerente, a anular o saldo dos €125.000,00 constante dessa conta 278 – Outros – por débito da conta 561 – Resultados Transitados – fazendo assim diminuir em €125.000,00 o valor dos resultados transitados da sociedade (n.ºs 28 e 29 da PI);

viii) este lapso de lançamento contabilístico foi assumido no decurso da ação inspetiva, por não aderência à realidade, já que, em vez de ter sido movimentada a conta 278 e depois a 561, devia ter sido a conta de suprimentos por contrapartida de conta de bancos, sendo certo que o saldo efetivo e real de suprimentos a favor dos sócios permitia reembolsar na íntegra os €125.000 (n.ºs 31 a 35 da PI);

ix) a evidência documental demonstrativa da efetiva natureza das operações – devolução de suprimentos anteriormente efetuados pelos sócios das duas transferências efetuadas cujo

destinatário foi a sociedade E... no valor de €62.5000,00 cada – não admite a qualificação enquanto rendimentos de capitais e, nessa medida, a sujeição a retenção na fonte, ao contrário do sustentado pela AT (n.ºs 38 e 44 da PI);

x) a AT, em sede inspetiva, violou, de forma grosseira, o princípio do inquisitório consagrado no artigo 58.º da Lei Geral Tributária (LGT), pois perante os esclarecimentos da Requerente, através da sua gerente e da sua contabilista, sobre a realidade das operações e o lapso contabilístico, a AT, no seu relatório, distorceu de forma objetiva os factos dados a conhecer e as declarações prestadas, de forma a tentar poder conformar a sua decisão de correção tributária, o que ofende objetivamente não só os princípios da legalidade, do inquisitório e da verdade material a que a AT está vinculada, como também o da tributação baseada na capacidade contributiva, com expressa consagração na Constituição, através do n.º 1 do seu artigo 104.º (n.ºs 44 a 50 da PI);

xi) como decorre da prova produzida, está-se perante efetivos empréstimos efetuados pelos sócios e respetivas devoluções, cujos contornos se reconduzem ao instituto dos suprimentos, tal qual se encontram previstos no artigo 243.º do Código das Sociedades Comerciais - CSC (n.º 57 da PI);

xii) perante a inequívoca demonstração factual quanto à natureza substantiva das operações de empréstimo e subsequente devoluções desses mesmos empréstimos, não podia a AT ter qualificado os €125.000,00 transferidos como montantes sujeitos a tributação em sede de categoria E, por não consubstanciarem verdadeiros rendimentos na aceção adotada pelo legislador no âmbito do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), isto é, por não consubstanciarem rendimento-acrécimo (n.º 71 da PI);

xiii) quer a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, quer o ato de liquidação de retenção na fonte são ilegais por violação de lei, porquanto se encontram eivados de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por incorreta qualificação dos factos tributários e errónea aplicação do direito – artigo 5.º do CIRS – os quais são geradores de uma errónea quantificação da matéria tributária, nos termos da al. a) do artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – CPPT (n.º 72 da PI);

xiv) sempre padecerá de inconstitucionalidade qualquer interpretação do artigo 5.º do CIRS, no sentido de considerar sujeita a tributação a devolução de empréstimos não

remunerados efetuados pelos sócios à respetiva sociedade, por frontal violação do princípio da capacidade contributiva consagrado no n.º 1 do artigo 104.º da CRP, princípio esse estruturante e basilar da tributação das pessoas singulares (n.º 73 da PI);

xv) subsidiariamente, na hipótese de não aceitação da demonstração factual efetuada com recurso à documentação junta relativa aos empréstimos efetuados (no valor de €215.000,00 ou de €232.000,00, se incluído o saldo inicial de 2014), não poderia deixar de se considerar como devolução de suprimentos ou empréstimos não remunerados pelo menos o valor de €118.403,05, porque este valor era o saldo a favor dos sócios então espelhado pela contabilidade e que a AT, de resto, não colocou em causa/crise em nenhum momento e, assim, por muito que se pretendesse ignorar a retificação ao saldo entretanto levada a efeito nos termos constantes dos extratos juntos suportados na respetiva documentação probatória de suporte não poderia deixar de se considerar que dos €125.000,00 transferidos, €118.504,03 teriam de ser fiscalmente enquadrados como devolução aos sócios (n.ºs 75 a 77 da PI).

7. A AT, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, juntou aos autos o procedimento administrativo (a seguir PA) e apresentou resposta (a seguir abreviadamente R.), peticionando a improcedência do pedido, com base nos seguintes motivos essenciais:

i) com a regularização do saldo da conta “27817- Outros devedores e credores - Outros”, no ano de 2019, por débito da conta “561 – Resultados Transitados – Exercícios anteriores”, a Requerente está a evidenciar uma distribuição antecipada de lucros, atendendo a que diminuiu os Resultados transitados (n.º 15 da R.);

ii) os movimentos evidenciados na contabilidade da Requerente não movimentam a conta “253 - Participantes de Capital”, pelo que o seu objetivo não foi fazer encontro de contas com os empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, sendo que o saldo da conta “253 - Participantes de Capital” mantém-se e a qualquer momento os sócios podem retirá-lo da empresa (n.ºs 16 e 18 da R.);

iii) a diminuição do saldo da conta “561 – Resultados Transitados – Exercícios anteriores” referente ao valor de transferências bancárias efetuadas, no montante total de 125.000€, para uso dos sócios, configura, assim, adiantamentos por conta de lucros, por parte de entidade sujeita a IRC, que está sujeita a tributação em IRS, conforme disposto no n.º 1 do artigo 1.º

conjugado com o n.º 1 e a alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º, ambos do Código do IRS e, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º, conjugado com a alínea a) do n.º 2 do artigo 101.º, ambos do Código do IRS, os lucros colocados à disposição dos sócios, por parte de entidades sujeitas a IRC, estão sujeitos e retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, cabendo a retenção na fonte à entidade devedora dos rendimentos (n.ºs 19 e 20 da R.);

iv) na apreciação dos elementos de escrita, a conclusão possível é de que a contabilidade da Requerente não evidência o invocado: a devolução aos sócios de empréstimos efetuados por estes ao longo dos anos à Requerente ou encontro de contas, pois a final a rubrica 251131 mantém o seu saldo credor (n.ºs 31 e 38 da R.);

v) é absoluto que, e independentemente da existência de valores em dívida pela Requerente aos sócios na rubrica 251131, a realidade extraída dos elementos de escrita são os movimentos a débito da rubrica 561 – “Resultados Transitados – exercícios anteriores”, o que, ao contrário do alegado pela Requerente, não se trata de “escudar-se num lapso contabilístico”, mas somente da constatação dos registos contabilísticos que se encontram espelhados nas Demonstrações Financeiras, que segundo as normas legais, contabilísticas e societárias, são aprovadas em Assembleia Geral de Sócios e por estes ratificadas e aprovadas (n.ºs 41 e 42 da R.);

vi) não existe erro sobre os pressupostos de facto e de direito, e igualmente, não foi ilidida a presunção legal que resulta do disposto no artigo 6.º, n.º 4 do CIRS (n.º 50 da R.).

8. Em 25.05.2023 teve lugar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, na qual se procedeu à inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, C..., contabilista certificada da Requerente, e D..., funcionária administrativa e financeira da Requerente, tendo a Requerente prescindido das declarações de parte que requerera na PI, tudo conforme ata constante dos autos.

Foi definido o prazo de 15 dias para apresentação de alegações escritas sucessivas, o que foi devidamente concretizado, respetivamente, em 12.06.2023 e em 28.06.2023, tendo as partes, no essencial, procedido à apreciação dos depoimentos testemunhais e renovado as alegações sustentadas nos articulados.

Por último, foi indicada como data para a emissão da decisão arbitral o dia 29.09.2023.

II. Thema decidendum

9. O *thema decidendum* respeita à legalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2022... e dos atos tributários subjacentes de liquidação de IR – Retenção na Fonte e de Juros Compensatórios de 2019, com os n.ºs 2021 ... e 2021 ..., nos montantes de €35.000,00 e de €3.843,28, respetivamente, com um valor total a pagar de €38.843,28, assentes na ocorrência de adiantamento por conta de lucros a favor dos sócios da Requerente, no valor total de €125.000,00 (dividido em duas transferências de €62.500,00, cada), do que resultaria imposto em falta (não retido) de €35.000,00, por aplicação do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 71.º, conjugado com a al. a) do n.º 2 do artigo 101.º, ambos do CIRS.

A Requerente imputa a tais atos, no decurso da sua PI, os seguintes vícios de violação de lei:

- i) erro nos pressupostos de facto e de direito, por incorreta qualificação dos factos tributários e errónea aplicação do direito (artigo 5.º do CIRS) que determinam errónea quantificação da matéria tributária, nos termos da al. a) do artigo 99.º do CPPT, dada a “natureza substantiva das operações de empréstimo e subsequente devoluções desses mesmos empréstimos”, que não consubstanciam rendimentos de capitais enquanto adiantamentos por conta de lucros;
- ii) violação do princípio do inquisitório consagrado no artigo 58.º da LGT, por distorção dos factos dados a conhecer e das declarações prestadas, o que ofende não só os princípios da legalidade, do inquisitório e da verdade material a que a AT está vinculada, como também o da tributação baseada na capacidade contributiva, com expressa consagração na Constituição, através do n.º 1 do seu artigo 104.º.

A título subsidiário, é suscitada a questão da anulação, igualmente por erro nos pressupostos de facto e de direito, da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e das subjacentes liquidações na parte em que sujeitaram a tributação por retenção na fonte o montante de €118.405,03 por corresponder ao saldo de suprimentos a favor dos sócios relevado pela contabilidade.

Cumpra, então, proferir decisão. E proferindo:

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

10. Examinadas as alegações formuladas nas peças processuais das partes e a prova documental produzida, quer a que foi apresentada com a PI, quer a que resulta do procedimento administrativo (PA) junto aos autos, nomeadamente as informações objetivas recolhidas no Relatório de Inspeção Tributária (RIT), bem como apreciados os depoimentos testemunhais prestados na audiência de inquirição de 25.05.2023, o Tribunal julga provados, com relevância para a decisão da causa, os seguintes factos:

I) A Requerente é uma sociedade por quotas, com o CAE “46732 COM. GROSSO MAT. CONSTR. (EXC. MADEIRA) E EQUIP. SANITÁRIO”, que, no ano de 2019, se encontrava enquadrada em sede de IVA no regime de periodicidade mensal e em sede de IRC no regime geral (cfr. RIT, ponto II.3.1 e II.3.2, p. 5).

II) A Requerente, nos anos de 2018 e 2019, tinha como sócios e gerentes B... e F..., casados no regime da comunhão geral de bens (conforme certidão permanente junta como doc. n.º 4 à PI e certidão de casamento junta por requerimento da Requerente de 25.05.2023; cfr. também RIT, ponto II.3.1, p. 5).

III) Segundo o extrato da conta 26.7.2., conforme doc. n.º 6 à PI, em 01.01.2014 os referidos sócios eram credores da Requerente por suprimentos no montante de €17.000,00.

IV) Entre 16.07.2014 e 30.05.2016, os referidos sócios emprestaram à Requerente o montante total de €215.000,00, através de 9 contratos de suprimentos, que se materializaram em 19 transferências bancárias, conforme contratos de 16.07.2014, 30.07.2014, 11.08.2014, 10.09.2014, 15.9.2014, 23.08.2015, 18.05.2016, 22.05.2016 e 25.05.2016, juntos como docs. n.ºs 8, 9, 11, 13, 14, 15, 17, 18 e 19 à PI, extratos bancários mensais juntos como docs. 7, 10, 12 e 16 à PI, e documentos de detalhe/comprovativo de operação bancária juntos como docs. 8 a), 8 b), 9, a), 11 a), 11 b), 13 a), 13 b), 14 a), 14

b), 14 c), 15 a), 17 a), 17 b), 18 a), 18 b), 19 a), 19 b) e 19 c), bem como depoimentos das testemunhas C... e D... .

V) A Requerente, entre 29.01.2014 e 06.02.2017, procedeu a transferências bancárias a favor dos sócios no valor total de € 87.000,00, conforme extratos bancários juntos como docs. 20, 21, 22, 23, 24 e 25 à PI.

VI) Conforme extrato bancário de 01.06.2018 junto como doc. n.º 26 à PI, a Requerente realizou duas transferências bancárias em 17.05.2018 e 22.05.2018, no valor de €62.500,00 cada uma, com as seguintes descrições “Trf Nbnet 267657327 P/E..., Lda” e “Trf Nbnet 267938318 P/E..., Lda”, constando nos comprovativos das transferências bancárias, conforme docs. n.ºs 27 a) e 27 b) à PI, como nome do beneficiário “E..., Lda” e como descrição, respetivamente, “Retirada de suprimento do sócio F...” e “Pagamento de dívida aos sócios”.

VII) Os sócios da Requerente B... e F... constituíram em Maio de 2018 a sociedade E..., LDA, com o NIPC ..., na qual cada um dos sócios é titular de uma quota no montante de €62.500,00, conforme certidão comercial junta como doc. com o n.º 5 à PI.

VIII) À data da efetivação das duas transferências de €62.500,00 cada (cfr. facto provado **VI)**), a conta 251131 B... e F... evidenciava um saldo a favor dos sócios de €118.504,03, o qual se manteve após aquela data (cfr. extrato de conta corrente junto como doc. n.º 28 à PI e os depoimentos das testemunhas C... e D...; cfr. ainda reconhecimento da Requerente no n.º 26 da PI).

IX) As duas parcelas, no valor de 62.500€, com a descrição “Empréstimo E...”, movimentaram a conta “27807 – Outros” a débito, por contrapartida da conta “1215 – Depósitos à Ordem – Banco Espírito Santo” e estão suportadas pelo extrato bancário emitido pela referida instituição bancária, que evidencia os débitos, e pelos documentos bancários comprovativos das respetivas transferências bancárias, com a descrição “Trf – nbnet p/ E... Lda”, acima referidos em **VI)** (cfr. documento que constitui o anexo 3 ao RIT que se encontra no PA - ficheiro RIT+2+--+Projecto+3+de+3+--+pp+40+a+27, bem como reconhecimento no n.º 28 da PI).

X) A Requerente registou na contabilidade, pelo documento interno n.º 01.276, datado de 31.01.2019, o montante de 126.514,11€ a débito da conta “561 – Exercícios

anteriores” e a crédito da conta “27817 – Outros devedores e credores - Outros”, fazendo, assim, diminuir em €125.000,00 o valor dos resultados transitados da Requerente, situação que se manteve subsequentemente (conforme documento que constitui o anexo 2 ao RIT que se encontra no PA - ficheiro RIT+2+-+Projecto+3+de+3+-+pp+40+a+27, bem como reconhecimento no n.º 29 da PI; cfr. também depoimentos das testemunhas C... e D...).

XI) O saldo da conta “27817- Outros devedores e credores - Outros”, no ano de 2019, apresentava saldo inicial no montante de 126.514,11€, que corresponde à passagem do saldo final de 2018 da conta “27808 – Outros”, saldo final este que, no ano de 2018, respeita a: Saldo inicial: 45,89€; Empréstimo E...: 62.500€; Empréstimo E...: 62.500€; Empréstimo E...: 1.560€ (cfr. o documento que constitui o anexo 3 ao RIT que se encontra no PA - ficheiro RIT+2+-+Projecto+3+de+3+-+pp+40+a+27).

XII) A parcela de 1.560€ com a descrição “Trf Lote for NBet” respeita a um pagamento efetuado a um fornecedor que foi indevidamente contabilizado na conta 27808 (cfr. declarações da Gerente da Requerente conforme auto de declarações junto como anexo 5 ao RIT constante do PA - ficheiro RIT+2+-+Projecto+3+de+3+-+pp+40+a+27).

XIII) As duas transferências bancárias, no montante de 62.500€ cada uma, foram realizadas da conta bancária da Requerente para a conta bancária da E... Lda, mas respeitam a um pagamento aos sócios da Requerente, que deveria ter sido feito para a sua conta, para estes realizarem, depois, o capital social da E..., LDA (cfr. os depoimentos da testemunhas C... e D...; o email de 13.10.2021 enviado pela Requerente à Inspeção Tributária que constitui o anexo 4 ao RIT que se encontra no PA - ficheiro RIT+2+-+Projecto+3+de+3+-+pp+40+a+27”, onde se pode ler que as transferências bancárias, no montante de 62.500€ cada, da conta bancária da Requerente para a conta bancária da E... Lda “deveriam ter sido feitas para a conta da Sócia da empresa A...e depois constituir o capital social da outra empresa”, mas “por lapso foram transferidas directamente para a E...”; bem como o auto de declarações da Gerente da Requerente junto como anexo 5 ao RIT constante do PA - ficheiro RIT+2+-+Projecto+3+de+3+-+pp+40+a+27 onde se pode ler: “No ano de 2018, aquando da constituição da sociedade E... (...) cujos sócios são os mesmos que da sociedade A... Lda, tinha intenção de a constituir com um capital

reduzido. No entanto, no momento da escritura decidiram constituir a sociedade com um capital de 125.000 euros. Como não tinha esse valor disponível na sua conta bancária pessoal, e tinha dinheiro a haver da A... Lda, decidiu fazer duas transferências bancárias, de 62.500 euros cada, diretamente da conta bancária da sociedade A... Lda para a conta bancária da sociedade E... Lda, sem passar pela sua conta pessoal, porque não havia tempo de espera para que o dinheiro ficasse disponível na sua conta pessoal a tempo de realizar a escritura. Assim essas saídas, que totalizam 125.000 euro, da conta bancária da A... Lda para a conta bancária da E... Lda respeitam a um pagamento de 125.000 euros aos sócios, que o utilizaram para a realização do capital da nova sociedade”).

XIV) A conta 253 - “Participantes de Capital” manteve o saldo de €118.504,03, não tendo sido efetuada qualquer correção contabilística da situação, designadamente quanto à movimentação verificada da conta 278 e depois da conta 561 ao invés da movimentação da conta de suprimentos por contrapartida da conta de bancos (facto não impugnado referenciado no RIT junto como doc. n.º 2 à PI, bem como depoimentos das testemunhas C... e D...).

XV) Foi realizada ação inspetiva interna à Requerente para o período de tributação de 2019 com base na Ordem de Serviço n.º OI2020..., da qual resultou o Relatório de Inspeção Tributária (RIT) notificado pelo Ofício n.º ..., de 23.11.2021 (junto como doc. n.º 3 à PI e que se dá por reproduzido), de que consta o seguinte:

“III.1 - Ano de 2019

III. 1.1 - I.R.S. - Falta de Retenção na fonte a título definitivo

O Sujeito Passivo registou na contabilidade, pelo documento interno n.º 01.276, datado de 31/01/2019, o montante de 126.514,11€ a débito da conta "561 - Exercícios anteriores" e a crédito da conta "27817 - Outros devedores e credores - Outros" (...).

Solicitado esclarecimento ao sujeito passivo, o mesmo esclareceu que este movimento respeita ao acerto do saldo da conta "27817- Outros devedores e credores - Outros".

Analisado o saldo da conta "27817- Outros devedores e credores - Outros", no ano de 2019, a mesma apresenta saldo inicial no montante de 126.514,11€, que corresponde à passagem do saldo final de 2018 da conta "27808- Outros"

Analisado o saldo final da conta "27808 - Outros", no ano de 2018, constata-se que o mesmo respeita a (...):

Saldo inicial: -45,89€

Empréstimo E...: 62.500€

Empréstimo E...: 62.500€

Empréstimo E...: 1.560€,

As duas parcelas, no valor de 62.500€, com a descrição "Empréstimo E...", movimentaram esta conta a débito, por contrapartida da conta "1215-Depósitos à Ordem - Banco Espírito Santo" e estão suportadas pelo extrato bancário emitido pela instituição bancária, que evidencia os débitos, e pelos documentos bancários comprovativos das respetivas transferências bancárias, com a descrição "Trf-nbnet p/ E... Lda"; a parcela de 1.560€ com a descrição "Trf Lote for NBet", segundo declarações do sujeito passivo, em Auto de declarações, respeita a um pagamento efetuado a um fornecedor que foi indevidamente contabilizado na conta 27808.

O Sujeito Passivo esclareceu ainda, por email rececionado no dia 13/10/2021 (...), e, posteriormente em auto de declarações elaborado do dia 15/10/2021 (...), que as duas transferências bancárias, no montante de 62.500€ cada, que totalizam 125.000 euro, da conta bancária da A... Lda para a conta bancária da E... Lda respeitam a um pagamento de 125.000 euros aos sócios. Segundo declarações do sujeito passivo, os sócios decidiram aplicar os valores monetários na constituição de nova sociedade, E... LDA, NIPC..., cujos sócios são comuns entre as duas sociedades: B..., NIF , e F... . NIF

Ora, se essas transferências respeitam a pagamentos efetuados aos sócios, as mesmas estão incorretamente registadas na conta "278", quando deveriam estar contabilizadas na conta "253- Participantes de Capital".

Não obstante esse eventual erro contabilístico, aquando a regularização do saldo da conta "27817- Outros devedores e credores - Outros", no ano de 2019, por débito da conta "561 Resultados Transitados - Exercícios anteriores" o sujeito passivo está a evidenciar uma distribuição antecipada de lucros, atendendo a que diminuiu os Resultados transitados.

Reforça-se que os movimentos, em análise, evidenciados na contabilidade do sujeito passivo, não movimentam a conta "253 - Participantes de Capital", pelo que o objetivo do sujeito passivo não foi fazer encontro de contas com os empréstimos feitos pelos sócios à sociedade. E, mesmo que as transferências bancárias fossem registadas por contrapartida da conta "253 - Participantes de Capital", quando ocorre a regularização, por débito da conta "561 - Resultados Transitados - Exercícios anteriores", esse movimento configura para todos os efeitos distribuição de lucros colocados à distribuição dos titulares, e não encontro de contas. Salienta-se que o saldo da conta "253 - Participantes de Capital", mantém-se, e, a qualquer momento os sócios podem retirá-lo da empresa. Em data posterior a esta distribuição de resultados verificou-se que o extrato de conta corrente dos sócios foi reforçado por 90.000€.

A diminuição do saldo da conta "561 - Resultados Transitados - Exercícios anteriores" referente ao valor de transferências bancárias efetuadas, no montante total de 125.000€, para uso dos sócios, configuram, assim adiantamentos por conta de lucros, por parte de entidade sujeita a IRC que está sujeita a tributação em IRS, conforme disposto no n.º 1 do artigo 1º conjugado com o n.º 1 e a alínea h) do n.º 2 do artigo 5º, ambos do código do IRS. (...).

De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 71º, conjugado com a alínea a) do n.º 2 do artigo 101º, ambos do código do IRS, os lucros colocados à disposição dos sócios, por parte de entidades sujeitas a IRC, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, cabendo a retenção na fonte à entidade devedora dos rendimentos.

Compete à entidade devedora dos rendimentos, sujeitos a retenção, a obrigação de proceder à retenção na fonte, no ato da sua colocação à disposição, face ao disposto no n.º 1 do artigo 98º do código do IRS, e entregá-lo nos locais e prazos definidos nos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo.

Assim, considerando as taxas de retenção na fonte, a título definitivo, em vigor no ano de 2019, a sociedade devia ter retido IRS, nos montantes e com data limite de entrega indicados no quadro seguinte:

Mês	Pagamentos por conta de lucros	Taxa Retenção	Retenção de IRS em falta	Data limite da entrega
(1)	(2)	(3)	(4)=(2)X(3)	(5)
Janeiro	125.000,00 €	28%	35.000,00 €	20-02-2019

É de referir que os Resultados Transitados, no ano de 2019 ascendem a 765.400,65, o que dá cobertura aos pagamentos efetuados ao sócio a título de adiantamentos por conta de Lucros”. (...)

IX-Direito de Audição

(...)

Apreciação das Alegações do Sujeito Passivo

O Sujeito Passivo vem no exercício do direito de audição alegar que:

“... Tendo os sócios suprimentos na A... que lhes permitiria efetuar o reembolso dos mesmos decidiram estes proceder ao reembolso desses mesmos suprimentos que tinha junto daquela sociedade, a fim de os poder injetar, enquanto capital social da empresa em constituição e das quais seriam os únicos sócios, a E..., Lda...”.

As demonstrações financeiras têm de revelar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial, ora o verificado, como foi exposto no capítulo III, a contabilidade da sociedade não evidencia a devolução de suprimentos, quando ocorre a regularização, por débito da conta "561 - Resultados Transitados - Exercícios anteriores", esse movimento configura para todos os efeitos distribuição de lucros, colocados à distribuição dos titulares, e não encontro de contas. Salienta-se que o saldo da conta "253 - Participantes de Capital", mantêm-se, e, a qualquer momento os sócios podem retirá-lo da empresa.”.

XVI) Na decorrência das correções meramente aritméticas resultantes do RIT, relativas a falta de retenção na fonte e entrega de IRS no montante de €35.000,00, a Requerente foi objeto da liquidação de IR – Retenção na Fonte n.º 2021..., respeitante a 2019, no valor de €35.000,00, e da liquidação de Juros Compensatórios n.º 2021..., no valor de €3.843,28, conforme doc. n.º 2 à PI.

XVII) A Requerente efetuou em 01.04.2022 o pagamento do montante relativo às liquidações impugnadas (cfr. os comprovativos de operação bancária constantes do doc. n.º 30 junto à PI).

XVIII) A Requerente apresentou em 17.05.2022 reclamação graciosa das liquidações de retenções na Fonte de IR e de juros compensatórios acima indicadas, conforme documento constante do PA (ficheiro PGR+2+--+Petição+PGR), que se dá por reproduzido.

XIX) A Requerente foi notificada do projeto de decisão relativo a esta reclamação graciosa pelo Ofício n.º..., de 30.06.2022 para exercer o direito de audição prévia, o que realizou por requerimento de 18.07.2022, invocando que a AT negligenciou “qualquer análise objetiva às provas trazidas pela Reclamante ao procedimento tributário e mais tarde nesta sede, as quais claramente sustentam e demonstram a realidade material das operações levadas a efeito e as quais não consubstanciam adiantamento por conta dos lucros mas antes restituição de suprimentos” (cfr. os documentos constantes do PA – ficheiros PGR+4+--+Despacho+para+audição+Previa, PGR+5+656-A+ofício+RP e PGR+6+--+Despacho+de+Decisão+Final).

XX) A reclamação graciosa n.º ...2022... foi indeferida por Despacho de 05.09.2022 do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ..., conforme Ofício n.º ...-A/2022, de 07.09.2022 junto como doc. n.º 1 à PI, que se dá aqui por reproduzido, o qual se sustentou em Informação que considerou, no essencial, que:

- “caso efetivamente se tratasse de reembolso de suprimentos dos sócios, como alega a reclamante, parece-nos óbvio que a contabilidade da sociedade deveria ter movimentado a débito 2532 – “outros participantes-Suprimentos e outros mútuos” por contrapartida da conta 12- “Depósitos à ordem””;

- “Da auditoria efetuada pudemos verificar que o saldo da conta 253-“Participantes de Capital” manteve o saldo de €118.504,03”;

-“Por outro lado, na operação financeira objeto de correção técnica foi movimentada a conta 56-“Resultados transitados””; “E a conta 56-Resultados transitados” a ser movimentada a débito por contrapartida da conta 12-“Depósitos à ordem” configura precisamente uma distribuição antecipada de lucros, colocando-os à

disposição dos seus titulares”; “E, por isso, sujeita a tributação por imperativo legal previsto no n.º 1 do art. 1.º conjugado com o n.º 1 e alínea h) do n.º 2 do artigo 5º e bem assim com o n.º 4 do artigo 6.º, todos do CIRS”;

- “importa realçar que aos sócios ainda é reconhecido um saldo de €118.504,03 que os mesmos, quando entenderem, podem pedir o reembolso daquele montante”;

- “não foi possível identificar qualquer evidência de correção contabilística pelo que temos forçosamente que concluir que a sociedade considera desnecessária a sua execução”.

11. Não se descortinam, em face da factualidade dada como provada, factos alegados relativamente aos quais assumam relevância para a resolução da causa a sua individualização como não provados.

12. A decisão da matéria de facto resultou, como se indica acima a propósito de cada um dos pontos do probatório, do reconhecimento de factos alegados, das informações fácticas que são reportadas no RIT (vd. art. 76.º, n.º 1 da LGT e art. 115.º, n.º 2 do CPPT), do exame dos documentos apresentados pela Requerente e dos constantes do processo administrativo junto pela Requerida, bem como da apreciação dos depoimentos testemunhais prestados na audiência de 25.05.2023.

Os depoimentos das testemunhas C... e D... relevaram, em particular, conjugado com o que resulta dos elementos documentais, para a formação da convicção do Tribunal sobre o facto de não terem sido objeto de qualquer regularização subsequente, permanecendo nesses termos (vd. a factualidade reportada nos n.ºs **VIII**, **X** e **XIV**), os movimentos contabilísticos, com reflexo na situação patrimonial da Requerente, que envolveram a diminuição do valor dos resultados transitados da conta 561 – Exercícios anteriores em €125.000,00 e a manutenção do saldo de €118.505,03 da conta 253-“Participantes de Capital” relativa aos empréstimos dos sócios.

Explicite-se, então, que, sobre a situação em causa, a testemunha C..., contabilista certificada responsável pela contabilidade da Requerente desde 2017 até 2021, que também foi contabilista da empresa E..., Lda., confirmou especificamente que não houve, da sua parte,

qualquer correção contabilística ao movimento a débito operado na conta de resultados transitados, tendo declarado o seguinte:

- assumiu na altura que se tratava nas duas transferências de €62.500,00 de um empréstimo à E..., mas que, na reunião de fecho de contas de 2019 com a sócia gerente, lhe foi comunicado por esta que a transferência de €125.000,00 a favor da E..., Lda não constituía um empréstimo, mas “foi devolução de suprimentos”;

- decidiu, então, regularizar a situação, mas como a conta de suprimentos era inferior ao valor transferido (era de cerca de €118.000), movimentou “provisoriamente” a conta de resultados transitados (no valor da operação com a E...) até verificar o que se passava, não lhe tendo ocorrido considerar o valor de cerca de €118.000 e apenas o restante por resultados transitados;

- já não teve tempo, porém, para proceder a qualquer outra regularização, seja no exercício seguinte seja depois, pois surgiu a ação inspetiva e já não mexeu em mais nada;

- muito embora tenha verificado posteriormente que o saldo de suprimentos dos sócios à empresa era de €215.000, pelo que existiam erros de registos contabilísticos, não teve a possibilidade de retificar ou regularizar o que quer que fosse, pois quando surgiram os valores de imposto a liquidar deixou de ser a contabilista, tendo sido o exercício de 2021 o último que encerrou.

Questionada em particular por que é que a nova contabilidade que foi contratada não regularizou a contabilidade em relação aos valores que ficaram em discrepância nas contas abertas pela testemunha, afirmou que pensa que isso não foi feito “porque provavelmente não quiseram mexer no trabalho feito por outra pessoa”.

A testemunha D..., Diretora Administrativa e Financeira da Requerente, também filha dos sócios-gerentes, afirmou que existiam entradas de empréstimos dos sócios de €215.000, mas igualmente devoluções, e que a quantia de €125.000 que passou diretamente da Requerente para a E..., mediante as duas transferências de €62.500,00, correspondia a valores que deviam ser entregues aos sócios, apenas não se tendo feito a triangulação. Referiu ainda que foi a contabilista que informou, após a inspeção tributária que se desencadeou em 2021, que, como o saldo de suprimentos não era suficiente para fazer face aquele montante de €125.000, movimentou os resultados transitados, com lucros acumulados, na totalidade do valor das

transferências E... . Confirmou também que não teve lugar qualquer regularização da contabilidade em relação aos movimentos realizados, pois a nova contabilidade não se quis responsabilizar pela situação anterior, pelo que para trás nada foi feito.

IV. Do Direito

A. Sobre o pedido principal

13. Em termos decisivos, encontra-se em apreciação nos presentes autos a liquidação de IR – Retenção na Fonte n.º 2021..., respeitante a 2019, no valor de €35.000,00 (vd. facto provado n.º **XVI**)), cujo fundamento, conforme resulta do RIT na sua base (vd. facto provado n.º **XV**)), se prende com um invocado adiantamento por conta de lucros levado a efeito pela Requerente a favor dos seus sócios, no valor total de €125.000,00 (dividido em duas transferências de €62.500,00, cada), do que resultaria o imposto em falta, não retido pela Requerente, de €35.000,00, por aplicação do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 71.º, conjugado com a al. a) do n.º 2 do artigo 101.º, ambos do CIRS, adiantamento esse que adviria por força da movimentação da quantia de €125.000,00 através da conta 278 por contrapartida da conta de resultados transitados – 561 – pelo que estariam reunidas as condições para a correção em causa, por força do disposto no n.º 1 do artigo 1.º e na al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS.

Começando por recordar o quadro legal assim convocado, destaque-se que, nos termos do art. 5.º, n.º 1 e n.º 2, al. h) do CIRS 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*”, o que compreende: “*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.^o².

Por força do art. 71.^o, n.º 1, al. a) do CIRS, estão “*sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%*”, os “*rendimentos de capitais obtidos em território português, por residentes ou não residentes, 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*”, prescrevendo o art. 101.^o, n.º 2, al. a) do mesmo diploma que a retenção na fonte assim prevista cabe à entidade devedora dos rendimentos.

14. Segundo a Requerente, esta caracterização dos pagamentos feitos aos sócios da Requerente como “adiantamentos por conta de lucros” e a consequente aplicação das disposições acima citadas do CIRS padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, porquanto os pagamentos realizados aos seus sócios no valor total de €125.000,00 consistem em restituição de empréstimos realizados em favor da sociedade, pelo que, dada a “natureza substantiva das operações de empréstimo e subseqüente devoluções desses mesmos empréstimos”, não consubstanciam rendimentos de capitais enquanto adiantamentos por conta de lucros (cfr. acima n.º 9).

Preliminarmente, note-se que, como se deu como provado no n.º **XIII**), a Requerente assumiu que as duas transferências bancárias, no montante de €62.500 cada uma, realizadas da conta bancária da Requerente para a conta bancária da E..., Lda respeitam a um pagamento de €125.000 aos sócios, os quais decidiram aplicar os valores em causa para a constituição dessa nova sociedade denominada E..., Lda. Nesta matéria inexistente, assim, controvérsia entre as partes.

Deste modo, o litígio respeita à natureza do “pagamento” da referida quantia de €125.000 que foi efetuado em favor dos sócios pela Requerente.

² Recorde-se, ainda, complementarmente, que segundo o n.º 4 do art. 6.º do CIRS, 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 bem, a este respeito importa assinalar que, para que os movimentos financeiros em causa se pudessem qualificar como restituição aos sócios de empréstimos ou suprimentos por eles efetuados, era indispensável que se verificasse o efeito jurídico financeiro correspondente ao seu reembolso (cfr. arts. 243.º, n.º 1 e art. 245.º do Código das Sociedades Comerciais e arts. 1142.º do Código Civil).

Ora, o que foi dado como provado (cfr. n.ºs **VIII**) e **XIV**) do probatório) é que, não obstante as referidas duas transferências de €62.500,00 em benefício dos sócios, o saldo da conta 251131 B... e F..., que evidenciava o montante de €118.504,03, manteve esse saldo, que permaneceu com esse valor a favor dos sócios (e permanece – vd. acima as citações das declarações das testemunhas no n.º 12). Não se demonstrou, pois, que, em substância, tenha ocorrido, com as transferências em causa, o reembolso de empréstimos anteriormente concedidos pelos sócios à Requerente.

A Requerente argumenta que o saldo efetivo e real de suprimentos a favor dos sócios, não obstante não relevado na contabilidade, era superior aos €125.000 que foram objeto de transferência em relação à realização do capital social da E... e que isso possibilita concluir “que o crédito por suprimentos de que os sócios dispunham permitia reembolsar na íntegra os €125.000,00” (cfr. n.º 25 da PI).

Foi dado, com efeito, como provado que os sócios realizaram diversos empréstimos à Requerente no montante total de €215.000,00 (vd. facto provado n.º **IV**)), embora também tenha sido dado como provado que se verificaram em períodos coincidentes transferências bancárias a favor dos sócios no valor total de €87.000,00 (vd. facto provado n.º **V**)).

Porém, o ponto decisivo para efeito da caracterização das duas transferências em causa, no valor de €62.500,00 cada uma, em benefício dos sócios, não reside na argumentação de que “o crédito por suprimentos de que os sócios dispunham *permitia* reembolsar na íntegra os €125.000,00” – era necessário que, para além de *permitir*, efetivamente tivesse *ocorrido* esse reembolso, mediante a redução do saldo dos suprimentos existente a favor dos sócios. Justamente, foi o contrário disso que foi dado como provado (referidos n.ºs **VIII**) e **XIV**) do probatório), porquanto as demonstrações financeiras continuam a revelar o indicado saldo de empréstimos dos sócios, sem qualquer diminuição da dívida da Requerente para com os titulares do seu capital, tendo-se, portanto, mantido inteiramente, nos seus termos originários, o valor e

consistência do crédito por suprimentos dos sócios, o que os legitima a vir a exercer subsequentemente a respetiva exigibilidade, retirando da empresa os valores em causa.

Esta realidade patrimonial não é ultrapassável mediante simples declarações de que estavam em causa retiradas de suprimentos ou pagamentos de dívidas aos sócios e que tudo não passou de erros de lançamentos contabilísticos (que nunca foram corrigidos, mas se mantiveram nos seus exatos termos, com as expressões financeiras correspondentes). A qualificação de transferências monetárias a favor dos sócios como devolução de suprimentos exige a produção do correspondente efeito patrimonial restitutivo, com diminuição da dívida da sociedade para com os sócios, o que, como se disse, não se verificou, atenta a factualidade provada.

Diferentemente, ficou demonstrado que, em razão das transferências bancárias em benefício dos sócios no montante global de €125.000,00, foi reduzido nesse montante o saldo credor dos resultados transitados da Requerente (conta 561), situação que permanece contabilisticamente (vd. factos provados n.ºs **X** e **XIV**)).

Ora, o débito desta conta, com lucros acumulados, a favor dos sócios, acarreta a verificação do correspondente acréscimo patrimonial, o que consubstancia distribuição de lucros levada a cabo na Requerente em benefício dos seus sócios, no valor total de €125.000,00, do que resulta o respetivo enquadramento como rendimentos de capitais nos termos do n.º 1 e da al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, sujeito a tributação por retenção na fonte à taxa liberatória de 28% por força do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 71.º, conjugado com a al. a) do n.º 2 do artigo 101.º, ambos do CIRS.

Nestes termos, como os elementos de facto dados como provados não permitem configurar qualquer devolução de suprimentos, mas sim a retirada de lucros acumulados em resultados transitados, com deslocação de valores da esfera patrimonial da sociedade para os sócios, o que constitui facto tributário nos termos e para os efeitos do n.º 1 e da al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, improcede o vício alegado pela Requerente de erro nos pressupostos de facto e de direito, por incorreta qualificação dos factos tributários e errónea aplicação do direito (artigo 5.º do CIRS) que determinam errónea quantificação da matéria tributária, nos termos da al. a) do artigo 99.º do CPPT.

15. Diga-se imediatamente que este entendimento em nada conflitua com o princípio da tributação baseada na capacidade contributiva, que estaria consagrado na Constituição, através do n.º 1 do seu artigo 104.º, como alega a Requerente.

É que não está em jogo, na apreciação antecedente, ao contrário do que invoca a Requerente, “qualquer interpretação do artigo 5.º do CIRS no sentido de considerar sujeita a tributação a devolução de empréstimos não remunerados efetuados pelos sócios à respetiva sociedade” (art. 73.º da PI), mas única e simplesmente a verificação de que as transferências bancárias *sub judice* realizadas em benefício dos sócios não consubstanciam essa devolução de empréstimos, mas sim uma distribuição de lucros, o que se subsume aos citados dispositivos do n.º 1 e da al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, e determina a tributação por retenção na fonte conforme imposto na al. a) do n.º 1 do artigo 71.º e na al. a) do n.º 2 do artigo 101.º do CIRS.

Consistindo os fluxos financeiros da Requerente para os seus sócios em causa nos autos, não a devolução de empréstimos não remunerados efetuados pelos sócios, mas sim a atribuição de lucros acumulados, trata-se aí inquestionavelmente de rendimentos de capitais reveladores de capacidade contributiva, pelo que carece manifestamente de fundamento a alegação da Requerente atinente à inconstitucionalidade da alegada interpretação do artigo 5.º do CIRS.

16. Suscita ainda a Requerente, como causa de pedir, a violação do princípio do inquisitório consagrado no artigo 58.º da LGT, por distorção dos factos dados a conhecer e das declarações prestadas, o que ofenderia os princípios da legalidade, do inquisitório e da verdade material a que a AT está vinculada, bem como o já considerado princípio da capacidade contributiva (vd. n.º 9).

Dispõe o art. 58.º da LGT que: “A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”. Pelo seu lado, o art. 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) estabelece que: “O procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo”.

Por força destas determinações legais, a Administração Tributária, no âmbito da sua missão de fiscalização do cumprimento pelo contribuinte dos deveres tributários legalmente impostos, está vinculada a recolher todos os elementos probatórios que sejam relevantes para apuramento da situação fáctica em causa na adoção e fundamentação do ato tributário, independentemente dessas provas poderem favorecer ou desfavorecer os interesses do sujeito passivo ou da arrecadação tributária.

Pois bem, no procedimento aqui em juízo, não se alcança, atentos os factos provados e os meios de prova considerados, que tenha ocorrido a invocada violação do princípio do inquisitório, porquanto, compulsando-se o RIT (vd. facto provado n.º XV) e o PA junto aos autos, conclui-se que a Administração Tributária desenvolveu uma análise objetiva às provas obtidas e às trazidas pela Requerente, designadamente quanto aos documentos contabilísticos, bem como com recolha de declarações à Gerente da Requerente, verificando-se, assim, a realização de diligências e a adoção de iniciativas adequadas à descoberta da verdade material.

Na verdade, o princípio do inquisitório implica que a Autoridade Tributária deve carrear para o procedimento tributário as provas dos pressupostos de facto das suas decisões e fazer a sua avaliação, o que se observa ter sido realizado, tendo sido coligidos os elementos probatórios necessários à verificação factual da realidade tributária considerada da distribuição de lucros e seu enquadramento legal.

Aliás, a censura que a este propósito a Requerente desenvolve consiste, não propriamente na omissão de diligências instrutórias, mas na “distorção dos factos dados a conhecer e das declarações prestadas”, o que releva da discordância com os juízos administrativos formulados. Ora, isto não respeita à infração ao princípio do inquisitório, mas a erro sobre os pressupostos cuja improcedência já acima se decidiu.

Em face do exposto, considera-se improcedente a violação do princípio do inquisitório alegada pela Requerente, porquanto se constata a recolha cabal dos elementos probatórios que permitiam justificar a liquidação de IR-Retenção na fonte que foi promovida.

B. Sobre o pedido subsidiário

17. A título subsidiário, a Requerente peticionou na sua PI a anulação, igualmente por erro nos pressupostos de facto e de direito, da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e das subjacentes liquidações na parte em que sujeitaram a tributação por retenção na fonte o montante de €118.405,03 por corresponder ao saldo de suprimentos a favor dos sócios assumido pela contabilidade.

Em face dos factos dados como provados, e conforme exposto no ponto antecedente, este pedido subsidiário de anulação da liquidação de IR-Retenção na Fonte na parte em que se reporta ao montante de €118.504,03, por ser esse o valor do saldo a favor dos sócios revelado pela contabilidade conforme consta da rubrica 251131, tem igualmente que ser julgado improcedente.

É que, como se vem de elucidar, não ficou comprovado qualquer reembolso dos suprimentos mesmo quanto a esse montante de €118.504,03, dada a manutenção do valor em causa no registo contabilístico da conta 251131.

Assim, os empréstimos dos sócios mantiveram o seu valor, sem qualquer redução da dívida da Requerente aos sócios, o que implica que se mantém a obrigação da Requerente de restituir o referido montante de €118.504,03 relativo a suprimentos e o correspondente direito de crédito dos sócios.

Não se verifica, assim, o erro sobre os pressupostos de facto e de direito invocado como base deste pedido subsidiário, que se julga improcedente.

19. Não procedendo a anulação peticionada dos atos tributários sindicados, improcedem os pedidos consequentes de reembolso e juros indemnizatórios.

V. Decisão

Termos em que se decide:

- a) julgar totalmente improcedentes, deles absolvendo a Requerida, os pedidos, principal e subsidiário, objeto da presente pronúncia arbitral e, em consequência, manter na ordem jurídica os atos de liquidação de IR – Retenção na Fonte e de Juros

Compensatórios de 2019, com os n.ºs 2021 ... e 2021 ..., nos montantes de €35.000,00 e de €3.843,28;

- b) julgar improcedentes os pedidos consequentes de reembolso e juros indemnizatórios;
- c) condenar a Requerente nas custas processuais.

VI. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, fixa-se ao processo o valor de €38.843,28 (trinta e oito mil, oitocentos e quarenta e três euros e vinte e oito cêntimos), que constitui a importância das liquidações objeto do pedido de pronúncia arbitral.

VII. Custas

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, e 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836.00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente, dada a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Setembro de 2023.

O Árbitro

(João Menezes Leitão)