

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 323/2023-T

Tema: IRS – rendimentos da categoria E; caducidade do direito à liquidação – cláusula geral anti-abuso.

SUMÁRIO

- I. A Autoridade Tributária desconsiderou a virtualidade da operação de redução de capital, seguida de aumento de capital, considerando que tal realidade *«configura objetivamente uma distribuição de lucros aos sócios»*.
- II. Impunha-se à Autoridade Tributária averiguar, nos termos do art.º 38.º, n.º 2, da LGT, se tais operações não se deviam considerar genuínas, visando antes uma vantagem fiscal ilícita, consubstanciada na evitação de pagamento de imposto relativamente à distribuição de lucros aos sócios, que, normalmente, seria objecto de tributação como rendimento de capitais, nos termos da alínea h) do n.º 2 artigo 5.º do Código do IRS, e que foi alcançada através de um conjunto sucessivo de operações societárias que se encontram assim descritas.
- III. Assim, deveria a Autoridade Tributária ter aplicado o procedimento previsto no artigo 63.º, n.º 1, do CPPT (na data à redação dos factos), o qual estipulava que “[a] ... liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio”, o que, todavia, não veio a suceder.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (árbitro-presidente), Dr. João Taborda da Gama e Dr. Francisco Melo (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

1.

I. RELATÓRIO

1. A..., LDA., NIPC ..., com sede na ..., ..., ...-... ... (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários de liquidação de retenções na fonte de IRS (RFIRS) n.º 2022..., datada de 20/12/2022, relativa a rendimentos respeitantes ao ano de 2018, bem como na respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2022..., em que foram apurados juros compensatórios no montante total de €8.290,45, liquidações essas que totalizaram o montante de €61.490,45.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral feito em 3 de Maio de 2023 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 23 de Junho de 2023, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 11 de Julho de 2023, sendo que naquela mesma data foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta.

5. Em 29 de Setembro de 2023, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo, defendendo-se por impugnação e requerendo a sua absolvição de todos os pedidos.

6. Em 13 de Outubro de 2023, a Requerente veio, no exercício do direito ao contraditório, pronunciar-se quanto às questões suscitadas pela AT na sua resposta.

7. Por despacho de 19 de Outubro de 2023, foi agendada a reunião do Tribunal Arbitral, prevista no artigo 18.º, n.º 1 do RJAT, bem como a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, para o dia 18-12-2023, pelas 14h30.

8. Em 15 de Dezembro de 2023, a Requerente, alegando ter apenas sido notificada, nessa data, do agendamento da reunião do Tribunal Arbitral, prevista no artigo 18.º do RJAT, para o dia 18 de Dezembro de 2023, veio requerer o respetivo adiamento, dada a impossibilidade de, em tempo útil, a respetiva mandatária poder preparar a reunião, bem como de a Requerente contactar, com a necessária antecedência, as testemunhas arroladas, no sentido de estas comparecerem na referida reunião.

9. Por despacho de 18 de Dezembro de 2023, a reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT, bem como a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, foi adiada de dia 18 de dezembro de 2023 para dia 6 de fevereiro de 2024, pelas 10h30. No mesmo despacho, foi notificada a Requerente para, no prazo de 10 dias, indicar sobre que factos incidiria a inquirição das testemunhas e ainda foi determinada a prorrogação do prazo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT, por dois meses, com fundamento da necessidade de adiar a reunião do artigo 18.º do RJAT em resultado de atraso na notificação das Partes.

10. Em 29 de Dezembro de 2023, a Requerente veio indicar os concretos pontos da matéria de facto sobre os quais pretendia a produção da prova testemunhal, bem como requerer ao Tribunal a autorização para que a testemunha B... pudesse ser ouvida via WEBEX.

11. Por despacho de 25 de Janeiro de 2024, o Tribunal Arbitral acordou em deferir o requerimento da Requerente de 29 de Dezembro de 2023.

12. Em 2 de Fevereiro de 2024, a Requerente veio informar os autos de que prescindia da inquirição da testemunha J... .

13. Em 6 de Fevereiro de 2024, teve lugar na sede do CAAD a reunião do artigo 18.º do RJAT, na qual foi inquirida a testemunha arrolada pela Requerente, B... . Nessa reunião, o representante da Requerida requereu que fossem ouvidos os depoimentos do inspetor tributário C... e da Chefe de Equipa D..., com base nas afirmações efetuadas pela testemunha arrolada pela Requerente, designadamente, de que os inspetores teriam afirmado que não haveria razão para efetuar as liquidações ora impugnadas, caso não tivessem sido concretizados os movimentos financeiros, e que não havia razão material para as liquidações. O Tribunal Arbitral indeferiu tal pretensão, por considerar que os factos sobre os quais incidiria a inquirição dos inspetores tributários (nomeadamente, o que foi dito pelos mesmos nas reuniões em que esteve presente a testemunha arrolada pela Requerente) não constituíam factos materialmente relevantes para a boa decisão da causa. Ainda na reunião do artigo 18.º do RJAT, o Tribunal Arbitral (i) notificou a Requerente para, no prazo de 5 dias, juntar aos autos os emails ou comprovativos de que, no decorrer do processo de inspeção tributária, a Requerente teria dado conhecimento aos inspetores da Autoridade Tributária dos movimentos bancários dos sócios para a Requerente em dezembro de 2018; (ii) notificou as Partes para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias; (iii) advertiu a Requerente que até ao termo do prazo para apresentação de alegações escritas deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

14. Em 12-02-2024, a Requerente veio informar aos autos que os documentos comprovativos das transferências bancárias efetuadas pelos sócios para a conta da

Requerente, em 27-12-2018, juntos aos autos com o requerimento de 12-10-2023, foram facultados aos inspetores tributários durante a ação inspetiva a que a mesma fora submetida, credenciada pela OI2022..., e constituem os documentos de suporte aos respetivos lançamentos contabilísticos.

15. Em 21-02-2024, as Partes apresentaram as respetivas alegações escritas, nas quais reiteraram as suas posições iniciais.

16. Por despacho de 10-03-2024, o prazo para prolação de Decisão Arbitral foi prorrogado por dois meses, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, com fundamento na complexidade da matéria de direito.

II. SANEAMENTO

17. O Tribunal Arbitral colectivo é materialmente competente, foi regularmente constituído e o pedido é tempestivo nos termos dos artigos 2.º, 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

18. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a)** A Requerente foi constituída em 09/09/1996, tendo como sócios E... e F..., então casados entre si, tendo cada um uma participação de 50% no capital social da

- Requerente (factualidade aceite conforme Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), p. 8, junto como documento n.º 3, e art. 20.º da PI);
- b)** Após o divórcio dos referidos E... e F..., a participação social desta última foi atribuída aos filhos de ambos, G... e H..., que ficaram, cada um deles, titulares de 25% do capital social da Requerente (factualidade aceite conforme RIT, p. 8 e art. 21.º da PI);
 - c)** Em 20/12/2018, a Requerente deliberou reduzir o seu capital social, que se cifrava, nessa data, em €200.000,00, para €10.000,00, com o objectivo de “libertação de capital” (factualidade aceite conforme RIT, pp. 20 e 21 e art. 22.º da PI);
 - d)** Em consequência, foram restituídas aos sócios, a título de reembolso do capital investido, as seguintes quantias (factualidade aceite conforme RIT, p. 21 e art. 25.º da PI):
 - a)E...– €95.000,00;
 - b)G...– €47.500,00;
 - c)H...– €47.500,00.
 - e)** Em 21/12/2018, a Requerente deliberou aumentar o seu capital social para €200.000,00, através da incorporação de resultados transitados no valor de €190.000,00 (factualidade aceite conforme RIT, p. 21 e art. 26.º da PI).
 - f)** Após esse aumento de capital, a quota do sócio E... ficou com o valor nominal de €100.000,00, e as quotas dos sócios G... e H... com o valor, cada uma, de €50.000,00 (factualidade aceite conforme RIT, p. 21 e art. 27.º da PI);
 - g)** Em 09/06/2022, a coberto da ordem de serviço 012022..., teve início procedimento inspetivo à empresa I..., LDA, NIPC..., de âmbito geral ao ano económico de 2018 (factualidade aceite conforme RIT, p. 7);
 - h)** Do procedimento inspetivo resultaram, numa primeira fase, correções em sede de IRC e RFIRS, que foram devidamente relatadas em projeto de relatório, notificado em 2022-11-21 e sobre o qual não houve qualquer contestação ou reação por parte do sujeito passivo, nomeadamente o exercício do direito de audição, mesmo depois de notificado para o efeito (factualidade aceite conforme RIT, p. 23);
 - i)** Decorrido o prazo concedido para o exercício do direito de audição, sem que o mesmo tenha ocorrido, prosseguiu o procedimento da ação inspetiva, com a elaboração do

relatório final e emissão da nota de diligência, que põe fim aos atos inspetivos, emitidos em 2022-12-14, considerados notificados em 2022-12-19 (factualidade aceite conforme art. 13.º e 14.º da PI).

- j) Do relatório final resultou, em síntese, o seguinte (factualidade aceite conforme RIT, junto como documento n.º 3 e processo administrativo):

V.2. Em sede de IRS – Retenção na Fonte categoria E

A empresa no ano 2018, mas também no ano 2017, gerou resultados positivos relevantes que se traduziram num saldo de Resultados Transitados elevado, optando a empresa por compensar os seus sócios com distribuição de resultados.

Pela consulta à declaração anual/IES e confrontando com as declarações de retenção na fonte, retirámos os seguintes elementos:

Ano	Resultado líquido do exercício	Lucros distribuídos	Imposto pago – Ret. na fonte
2017	367.503,48	40.000,00	11.200,00
2018	543.421,33	440.000,00	70.000,00

IES do ano 2018 (Quadro 04-B relativo às variações da conta de resultados transitados)

Descrição	Código			
Outras operações	A5216			
(E)	A5217	0,00	0,00	0,00
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1 (F) (F=A+B+C+E)	A5218	0,00	0,00	0,00
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N (F)	A5219	615.577,57	0,00	0,00
ALTERAÇÕES NO PERÍODO				
Primeira adopção de novo referencial contabilístico	A5220			
Alterações de políticas contabilísticas	A5221			
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras	A5222			
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis	A5223			
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações	A5224			
Ajustamentos por impostos diferidos	A5225			
Outras alterações reconhecidas no capital próprio	A5226			
(G)	A5227	0,00	0,00	0,00
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO (H)	A5228			
RESULTADO INTEGRAL (I) (I=G+H)	A5229			
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO				
Realizações de capital	A5230			
Realizações de prémios de emissão	A5231			
Distribuições	A5232	-440.000,00		
Entradas para cobertura de perdas	A5233			
Outras operações	A5234			
(J)	A5235	-440.000,00	0,00	0,00
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N (L) (L=F+G+H+J)	A5236	175.577,57	0,00	0,00

Os lucros distribuídos aos sócios configuram um rendimento de categoria E, na esfera destes, tal como prescrito na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, estando sujeitos, no caso em análise, na data de colocação à disposição (subalínea 2) da alínea a) do n.º 3 do artigo 7º do Código do IRS), a uma retenção na fonte a título definitivo, em sede de IRS, a uma taxa liberatória de 28%, conforme alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS.

Confrontando a informação extraída da IES com as declarações de retenção na fonte, verifica-se uma incoerência, já que, constando na IES de 2018, que a empresa distribuiu resultados em €440.000,00, esta operação devia resultar numa tributação em sede de retenção na fonte em IRS – categoria E, de € 123.200,00 (440.000,00 x 28%) e não de € 70.000,00, que pressupõe uma distribuição de apenas € 250.000,00 (250.000,00 x 28% = 70.000,00), faltando tributar € 190.000,00 (440.000,00 – 250.000,00).

Esta diferença no valor do imposto pago, Categoria E do Código do IRS, implicou a sua análise, resultando as correções que a seguir se demonstram:

Analizados os registos contabilísticos e documentos suporte referentes a esta distribuição de lucros da empresa no exercício de 2018, constatamos que esta, procedeu a uma redução de capital, procedida, quase em simultâneo, de um aumento de capital que repôs o capital reduzido, na prática, sem qualquer efeito em termos de Capital Social da empresa, nomeadamente nas funções que o capital social tem nas sociedades.

A empresa inicia o ano de 2018 com o montante de € 200.000,00 de capital social e termina o ano com o mesmo capital, tendo, em termos contabilísticos no dia 2018-12-31 uma variação de menos € 190.000,00 e de mais € 190.000,00, que resultaram do seguinte movimento:

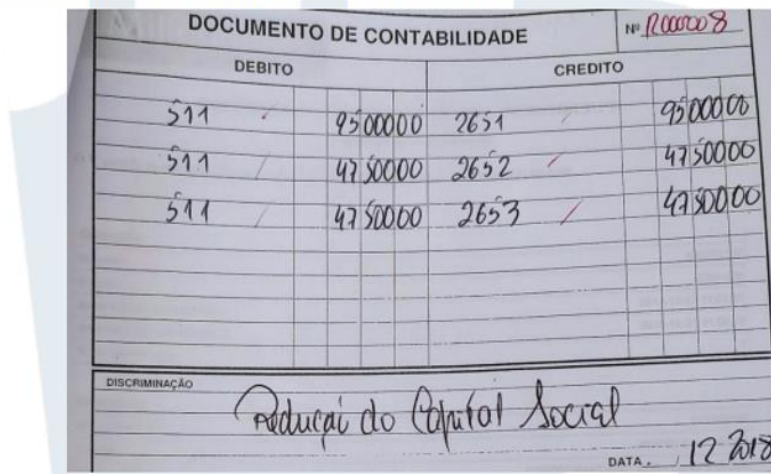
Extrato entre as datas 01.01.2018 e 31.12.2018 em Euros							2022
Data	Diário	NºLc.	Documento	Movimento	Débito	Crédito	Saldo
511				Capital			
Saldo Inicial / Transporte da conta 511						200.000,00	200.000,00 CR
31.12.2018	Contabilidade	12000008	Aviso de	redução de capital	95.000,00		105.000,00 CR
31.12.2018	Contabilidade	12000008	Aviso de	redução de capital	47.500,00		57.500,00 CR
31.12.2018	Contabilidade	12000008	Aviso de	redução de capital	47.500,00		10.000,00 CR
31.12.2018	Contabilidade	12000009	Aviso de	aumento do capital		95.000,00	105.000,00 CR
31.12.2018	Contabilidade	12000009	Aviso de	aumento do capital		47.500,00	152.500,00 CR
31.12.2018	Contabilidade	12000009	Aviso de	aumento do capital		47.500,00	200.000,00 CR
Saldo do período					190.000,00	190.000,00	0,00
Saldo final / Transporte da conta 511					190.000,00	390.000,00	200.000,00 CR

Analisando os efeitos práticos destas movimentações, verifica-se que se em termos de Capital Social, os efeitos foram nulos, outra realidade em paralelo e diretamente ligado a estas operações ocorreram na empresa, nomeadamente nas contrapartidas que estas movimentações do Capital tiveram para os sócios.

Na operação de redução de capital, foram efetuados os seguintes registos contabilísticos:

Movimento contabilístico de redução de capital com contrapartida da conta de dívidas aos sócios

DATA MOVIMENTO	DESCRIPTIVO MOVIMENTO	NOME DOCUMENTO	NOME DIARIO	NRO LANÇAMENTO	CONTA	NOME CONTA	DEBITO	CREDITO
2018.12.31	redução de capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	511	Capital	95.000,00	0,00
2018.12.31	redução de capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	2651	E...	0,00	95.000,00
2018.12.31	redução de capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	511	Capital	47.500,00	0,00
2018.12.31	redução de capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	2652	G...	0,00	47.500,00
2018.12.31	redução de capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	511	Capital	47.500,00	0,00
2018.12.31	redução de capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	2653	H...	0,00	47.500,00



DOCUMENTO DE CONTABILIDADE				Nº 12000008
DEBITO		CREDITO		
511	9500000	2651	9500000	
511	4750000	2652	4750000	
511	4750000	2653	4750000	
DISCRIMINAÇÃO				
Redução do Capital Social				
DATA 12 2018				

Conforme se demonstra esta redução do Capital Social foi atribuída aos sócios, também evidenciado nos lançamentos contabilísticos e extrato bancário que comprovam o pagamento aos sócios desta redução do Capital:

Movimento contabilístico de saldo da conta de dividas aos sócios com contrapartida (saída) da consta de depósitos à ordem

DATA MOVIMENTO	DESCRIPTIVO MOVIMENTO	NOME DOCUMENTO	NOME DIARIO	NRO LANCAMENTO	CONTA	NOME_CONTA	DEBITO	CREDITO
2018.12.31	pagamento aos socios	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	2652	G...	47.500,00	0,00
2018.12.31	pagamento aos socios	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	2653	H...	47.500,00	0,00
2018.12.31	pagamento aos socios	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	2651	E...	95.000,00	0,00
2018.12.31	pagamento aos socios	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	1201	Bcp Millennium	0,00	47.500,00
2018.12.31	pagamento aos socios	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	1201	Bcp Millennium	0,00	47.500,00
2018.12.31	pagamento aos socios	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000008	1201	Bcp Millennium	0,00	95.000,00

DEBITO		CREDITO	
2652	47.500,00	1201	47.500,00
2653	47.500,00	1201	47.500,00
2651	95.000,00	1201	95.000,00
DISCRIMINAÇÃO			
Pagamento aos socios da reducao			
DATA: 12.28			

12.27	12.27	TRF PI REDUCAO DE CAPITAL	95 000.00		124 498.91
12.27	12.27	TRF PI DISTRIBUACAO DE RESULTADOS	90 000.00		34 498.91
12.27	12.27	TRF DE REEMBOLSO		154 976.06	189 474.97
12.27	12.27	TRF PI REDUCAO DE CAPITAL	47 500.00		141 974.97
12.27	12.27	TRF PI DISTRIBUACAO DE RESULTADOS	45 000.00		96 974.97
12.27	12.27	TRF PI REDUCAO DE CAPITAL	47 500.00		49 474.97
12.27	12.27	TRF PI DISTRIBUACAO DE RESULTADOS	45 000.00		4 474.97

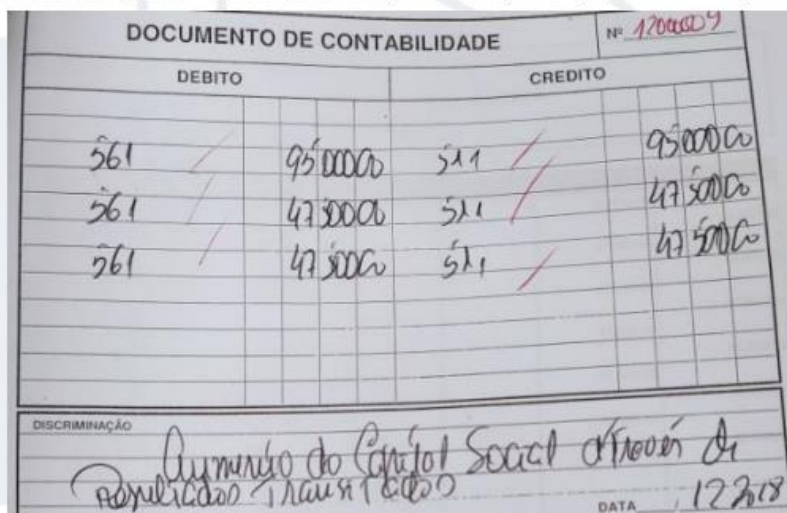
Em suma, o montante de redução de capital foi atribuído e posteriormente entregue aos sócios por transferência bancária.

Quanto à operação do aumento do Capital Social, verifica-se que esta foi praticamente em simultâneo da sua redução, o que coloca desde logo das razões para a sua existência.

O aumento do Capital Social teve como suporte os seguintes movimentos e documentos:

Movimento contabilístico de aumento de capital com contrapartida da conta de resultados transitados

DATA MOVIMENTO	DESCRIPTIVO MOVIMENTO	NOME DOCUMENTO	NOME DIARIO	NRO LANÇAMENTO	CONTA	NOME_CONTA	DEBITO	CREDITO
2018.12.31	aumento do capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000009	561	Resultados Transitados	95.000,00	0,00
2018.12.31	aumento do capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000009	511	Capital	0,00	95.000,00
2018.12.31	aumento do capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000009	561	Resultados Transitados	47.500,00	0,00
2018.12.31	aumento do capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000009	511	Capital	0,00	47.500,00
2018.12.31	aumento do capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000009	561	Resultados Transitados	47.500,00	0,00
2018.12.31	aumento do capital	N/ Aviso de Lançamento	Contabilidade	12000009	511	Capital	0,00	47.500,00



DOCUMENTO DE CONTABILIDADE Nº 12000009

DEBITO		CREDITO	
561	95.000,00	511	95.000,00
561	47.500,00	511	47.500,00
561	47.500,00	511	47.500,00

DISCRIMINAÇÃO: Aumento do Capital Social através de Aplicações Transitadas

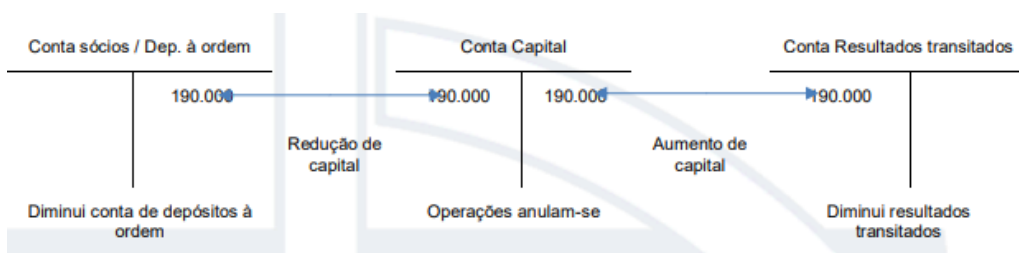
DATA: 12/2018

Este movimento contabilístico e respetivo documento suporte, evidencia claramente que o aumento de capital foi realizado com recurso aos Resultados Transitados da empresa.

Assim, retirando o efeito nulo do débito e do crédito da variação do capital social (débito de € 190.000,00 e crédito de € 190.000,00, igual a zero) resulta que a empresa viu diminuída a sua conta de Resultados Transitados e as suas Disponibilidades (depósitos à ordem), sendo estas disponibilidades sido transferidas para as contas dos sócios, concluindo-se que, com estas operações, a empresa perdeu recursos – Lucros acumulados - que foram entregues aos sócios.

Esta realidade configura objetivamente uma distribuição de lucros aos sócios, sujeitos em IRS na esfera dos beneficiários, estando estes rendimentos, Rendimentos de Capital, categoria E do IRS nos termos da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, sujeitos a retenção na fonte à taxa de 28%, por parte da entidade pagadora, nos termos da conforme alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS.

Contabilisticamente, demonstra-se que com esta operação de diminuição do Capital Social e seu posterior aumento o que resultou efetivamente foi uma diminuição dos Resultados Transitados da empresa e a sua conta de Depósitos à Ordem, pelo pagamento destes valores aos sócios, existindo de facto uma distribuição de Lucros aos titulares do Capital Social.



A fim de contextualizar as operações realizadas sobre os Capitais Sociais e a sua importância para a empresa, vejamos que o Capital Social, representa a cifra que corresponde à entrada dos sócios/participação na sociedade, com vista ao seu início de atividade e que se vai mantendo na sociedade ao longo do tempo, tendo variações que a legislação comercial, nomeadamente o Código das Sociedades Comerciais (CSC) regula.

Ao Capital Social é atribuída uma importância teórica primordial (é mesmo de menção obrigatória no contrato de sociedade, cfr. al. f) do n.º 1 do artigo 9.º do CSC, sob pena de nulidade insanável), merecendo rigor quer a sua integridade quer as suas variações.

A importância é reforçada, quando o código das sociedades comerciais é perentório, no caso da realização do capital, ou seja, na sua efetiva entrada na sociedade, não permitindo que as entradas de capital sejam apenas intencionais, mas sim que se concretizem, prevendo mesmo a nulidade da operação, caso a entrada de capital não seja realizada, por exemplo, no prazo de um ano (artigos 88.º e 89.º do CSC).

A operação em análise, põe em evidência a importância formal que o Capital Social tem, já que serviu de veículo para a operação real de distribuição de resultados.

A sua importância teórica, também tem outras implicações, para além da obrigatoriedade de ser realizado, o de impedir a distribuição de resultados aos sócios ou não atribuição de direito a voto, caso não o tenham feito.

A redução de capital, conforme descrito no lexionário do site do Diário da República Eletrónico em <https://dre.pt/dre/lexionario/termo/reducao-capital-social>, caracteriza-se por estar “regulada no Código das Sociedades Comerciais, nos artigos 94.º a 96.º. A redução de capital social é um mecanismo de grande relevância no âmbito de operações de reestruturação e reorganização empresarial e financeira, fundamentalmente, para o saneamento financeiro da sociedade ou para devolver aos sócios fundos considerados excessivos para a atividade da sociedade. A alínea a) do n.º 1 do artigo 94.º do Código das Sociedades Comerciais estabelece que a redução do capital social pode visar i) a cobertura de prejuízos, ii) a libertação de excesso de capital ou iii) uma finalidade especial. Deste modo, a deliberação de redução de capital social é uma deliberação, necessariamente vinculada a um fim específico que deve constar da convocatória da assembleia geral da sociedade e ser devidamente explicitada, isto é, fundamentada na ata da assembleia geral que aprove a redução do capital social (...)”

Com isto, é claro que as motivações para a redução estão devidamente enquadradas e nenhuma delas foi a base para a operação realizada pela empresa, senão vejamos:

não teve como função a cobertura de prejuízos porque a empresa apresenta resultados positivos consideráveis; não teve como função a libertação de excesso de capital porque a empresa em simultâneo tornou a aumentar o capital, repondo-o, e; não se associa qualquer finalidade especial que não fosse o que de seguida aconteceu que foi entrega do mesmo aos sócios, compensado de imediato com um aumento através da incorporação de resultados transitados.

Vejamos os factos relevantes em termos de Pacto Social e Capital Social, ocorridos na empresa:

- Consultada a certidão permanente da sociedade, constamos que a mesma teve um capital inicial, na sua constituição de 3.000.000\$, dividido em duas quotas iguais de E... e F...;*
- em 2004, foi o capital social aumentado, pelos mesmos sócios em partes iguais para € 250.000,00, referindo a escritura, que subscrito na totalidade com entrada em dinheiro de ambos pela sua quota parte;*

N.º2	Ap.03/041124 – AUMENTO DE CAPITAL:	An.01
	MONTANTE APÓS O AUMENTO: 250.000,00€, após o reforço de 235.036,00€, em numerário, realizado por ambos os sócios em partes iguais.	
	A Conservadora : Isabel Maria da Silva Gomes	
N.2	An.01 – 2008... – Publicado no Diário da República.	
	A Adjuvante ou substituto legal da Conservadora, J.P.	

-----Que são os únicos sócios da sociedade comercial por quotas sob a firma
 A... , L.DA", com sede no , freguesia de
 , concelho de NIF , matriculada na Conservatória do
 Registo Comercial de , sob o número q... com o capital
 social de catorze mil novecentos e sessenta e três euros e noventa e quatro cêntimos,
 todo liberado e dividido em duas quotas iguais de sete mil quatrocentos e oitenta e
 um euros e noventa e sete cêntimos, uma de cada um deles sócios. -----
 -----Que pela presente escritura deliberam aumentar e efectivamente aumentam o
 referido capital social, elevando-o para duzentos e cinquenta mil euros, sendo o
 reforço de duzentos e trinta e cinco mil e trinta e seis euros e seis cêntimos, em
 numerário, que já deu entrada na caixa social, o que declaram de sua inteira
 responsabilidade e foi subscrito por eles aludidos sócios em partes iguais. -----

- em ata de assembleia geral da sociedade realizada em 2018-12-20, a sociedade decide reduzir o capital, referindo como motivo a libertação de excesso de capital;

Entrados no ponto dois da ordem de trabalhos, foi aprovada por unanimidade Redução do Capital Social de 200.000,00 (duzentos mil euros) para 10.000,00 (dez mil euros) para libertação de excesso de capital, passando o valor nominal da quota pertencente ao sócio E... a ter um valor nominal de 5.000,00 (cinco mil euros), e as quotas dos sócios G... e H... , a ter um valor nominal de 2.500,00 (dois mil e quinhentos mil euros) cada uma, sendo restituído ao sócio E... o excedente de capital libertado no montante de 95.000,00 (noventa e cinco mil euros), e aos sócios G... e H... , o excedente do capital libertado no montante de 47.500,00 (quarenta e sete mil e quinhentos euros) para cada um. Após esta redução de capital o balanço demonstra que a situação líquida da sociedade excede em mais de vinte por cento o valor do novo capital social.

Por fim entrados no ponto três da ordem de trabalhos, foi deliberado por unanimidade aprovar a nova redacção do artigo 3.º do pacto social, o qual passa a ter a seguinte redacção: "O capital social, integralmente realizado em dinheiro e nos demais valores constantes da escritura social, é de dez mil euros, dividido em três quotas, uma de cinco mil euros pertencente ao sócio E... e duas no valor nominal de dois mil e quinhentos euros cada, pertencentes uma à sócia G... e outra ao sócio H... ,".

- em ata de assembleia geral da sociedade realizada em 2018-12-21, a sociedade decide aumentar o capital por incorporação de resultados transitados

Entrou-se de seguida no Ponto Um da ordem de trabalhos, aumento do capital da sociedade, sendo deliberado por unanimidade aumentar o capital social de 10.000,00 (dez mil euros) para 200.000,00 (duzentos mil euros), a realizar através da incorporação no capital social do montante de 190.000,00 (cento e noventa mil euros) que constante da conta de resultados transitados. Este aumento no valor global de 190.000,00 (cento e noventa mil euros) será realizada na proporção e para reforço das quotas dos actuais sócios.

Em consequência da deliberação tomada o capital social passou a ser de 200.000,00 (duzentos mil euros), assim repartido pelos respectivos sócios:

- E... e, com uma quota de 100.000,00 (cem mil euros);
- G... , com uma quota de 50.000,00 (cinquenta mil euros);
- H... , com uma quota de 50.000,00 (cinquenta mil euros);

Declararam todos os sócios que o aumento de capital se encontra já realizado e que não é exigida pela legislação, pela lei ou pelo contrato a realização de outras entradas.

Por fim entrados no ponto dois da ordem de trabalhos, foi deliberado por unanimidade aprovar a nova redacção do artigo 3.º do pacto social, o qual passa a ter a seguinte redacção: "O capital social, integralmente realizado em dinheiro e nos demais valores constantes da escritura social, é de duzentos mil euros, dividido em três quotas, uma de cem mil euros pertencente ao sócio E... e duas no valor nominal de cinquenta mil euros cada, pertencentes uma à sócia G... e outra ao sócio H... ,".

- Ora, nas assembleias de sócios das sociedades comerciais, estando reunidas as entidades (sócios/acionistas) decisoras por excelência no que respeita às questões

primordiais das empresas, como é o caso de alterações ao pacto social da empresa, o seu registo nas atas, que relatam os acontecimentos ocorridos nestas reuniões/assembleias, assumem a oficialização das decisões.

Relativamente a estas duas operações ocorridas no final do ano de 2018 – redução do capital e aumento do capital social – relativamente às justificações apresentadas para a sua ocorrência, verifica-se não serem compatíveis entre si. Se a redução de capital tinha como propósito a libertação de excesso de capital, a operação seguinte de aumento de capital contraria esta mesma razão. Em suma, a operação de aumento de capital, veio mostrar que, a empresa não tinha excesso de capital, serviu apenas para dissimular uma intenção de utilizar os resultados transitados, para a operação anterior, de atribuição aos sócios.

Questionada a empresa para esclarecer estas operações, foi referido:

5 - Justificar as operações de redução e aumento de capital contabilizadas no ano 2018;

A redução do capital da empresa no exercício de 2018, deve-se ao facto de anteriormente os sócios terem deliberado um aumento de capital, o qual apesar de deliberada a sua subscrição, nunca foi na realidade realizado.

Quanto ao aumento de capital que ocorreu no exercício por via da incorporação de reservas o mesmo teve por pressuposto um imperativo negocial com a banca, e foi realizado no sentido de garantir à empresa o grau de autonomia financeiro necessário no âmbito das negociações que estavam a decorrer referentes a um financiamento bancário.

Vem a empresa alegar que o aumento de capital ocorrido em 2004 (decorreram 14 anos entre 2004 e 2018) nunca foi realizado pelos sócios. Ora, desde logo esta informação contraria o referido na escritura já apresentada e vertida no registo na Conservatória do Registo Comercial, e, também como já referido, o Código das Sociedades Comerciais, obriga, sob pena de caducidade, a que o capital social seja efetivamente realizado.

Daí que duas situações ocorrem, ou o capital foi realizado, ou esta mesma operação caducou.

Igualmente se pode acrescentar que se o capital não foi efetivamente realizado, porquê restituir aos sócios esse mesmo capital, concluindo-se que esta entrega aos sócios deixa de ter carácter de restituição de capital e assume o de efetiva retirada de lucros.

Além disto, se os sócios tinham dívidas perante a sociedade relativamente ao capital não realizado, estas dívidas poderiam ser saldadas através de encontro de contas, evitando-se a transferência de dinheiros.

Todos estes factos e incoerências permitem concluir que o enquadramento das operações ocorridas no final de 2018, que culminaram na entrega aos sócios do montante de € 190.000,00 são efetivas retiradas de lucros gerados na empresa, a favor dos sócios, o que configura uma operação sujeita a IRS previsto na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, e estão sujeitos, na data de colocação à disposição (subalínea 2) da alínea a) do n.º 3 do artigo 7º do Código do IRS), a uma retenção na fonte a título definitivo, em sede de IRS, a uma taxa liberatória de 28%, conforme alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS, no valor de € 53.200,00.

- k)** Em 3 de Maio de 2023, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo (conforme informação do Sistema de Gestão Processual do CAAD).

§2 – Factos não provados

9. Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que não se tenham considerados provados.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

10. Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)*, do RJAT.

11. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)*, do RJAT.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

12. Quando um contribuinte esgrime em tribunal uma série de fundamentos autónomos que conduzem, na sua opinião, cada um deles à anulação da liquidação impugnada – o tribunal não tem de se pronunciar sobre todos eles; deve iniciar por aqueles que conduzam à nulidade e depois à anulação da liquidação, e entre estes, começará por analisar os vícios cuja procedência determine a mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos, mesmo que não estejam vertidos numa relação de subsidiariedade – cfr. art. 124.º, do CPPT (*ex vi*, 29.º do RJAT). Em obediência a esse ditame, iniciar-se-á pela análise do argumento da caducidade do direito à liquidação.

Questão Prévia - Da caducidade do direito à liquidação de RFIRS, bem como dos respectivos juros compensatórios

13. A Requerente invoca a caducidade do direito à liquidação de retenção na fonte em sede de IRS, alegando para o efeito, em síntese, o seguinte:

« Conforme resulta das disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 4 do art. 45.º da LGT, a AT dispunha do prazo de quatro anos, contados «a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto», para efectuar as liquidações objecto do presente PPA, bem como para notificar as mesmas à Requerente, levando-se sempre em consideração, na contagem desse prazo, suspensões dessa contagem que, ex vi da verificação de causas legalmente tipificadas, pudessem eventualmente ocorrer.

Assim, no caso dos autos, a Requerente dispunha desse prazo de quatro anos contado desde as 00:00 horas do dia 01/01/2019, o qual poderia ser suspenso desde que se verificasse alguma das causas de suspensão legalmente previstas.´

Ora, verifica-se que a liquidação de RFIRS n.º 2022..., datada de 20/12/2022, bem como a respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2022..., foram notificadas à Requerente em 05/01/2023 (por aplicação do disposto no art. 39.º-10 do CPPT – cfr. documento n.º 1).

(...) as liquidações aqui postas em crise, que foram registadas no Via CTT em 21/12/2022, se consideram-se legalmente efectuadas à Requerente em 05/01/2023.

Por outro lado, para além de não ter ocorrido nenhuma causa de interrupção do prazo de caducidade do direito à liquidação, também não se verificou nenhuma suspensão do aludido prazo de caducidade, porquanto o eventual efeito suspensivo desse prazo, decorrente da notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessou, isto é, deixou de ter aplicação, por ter a duração da acção inspectiva ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação do seu início, tendo, em consequência, de contarse o referido prazo de caducidade desde o seu início, sem considerar qualquer suspensão.

(...)

Por conseguinte, o RIT foi notificado à Requerente em 19/12/2022 (cfr. art. 43º do RCPITA), considerando-se nessa data, com a notificação desse relatório final, concluído o procedimento de inspeção tributária (cfr. parte final do n.º 2 do art. 62º do RCPITA).

Ora, tendo o procedimento de inspeção tributária ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação do seu início, que ocorreu em 09/06/2022, o efeito suspensivo determinado pela notificação da ordem de serviço cessou, ex vi do disposto no art. 46º-1 da LGT, devendo o prazo de caducidade contar-se desde o seu início.

(...)

Verifica-se, pois, que, na data em que as liquidações de RFIRS e de juros compensatórios objecto do presente PPA foram notificadas à Requerente, já havia decorrido o respectivo prazo de caducidade de quatro anos (que começou a correr em 01/01/2019), caducidade essa que expressamente se invoca.»

14. Em sede de Resposta, a Requerida pronunciou-se sobre esta matéria nos seguintes:

«Ora, o procedimento inspetivo que deu origem às liquidações ora impugnadas não teve uma duração superior a 6 meses.

Note-se que o procedimento inspetivo beneficiou da suspensão do prazo prevista no n.º 3 do art.º 57º-A da LGT, introduzido pela Lei n.º 7/2021 de 26/02.

Com efeito, o procedimento inspetivo decorreu em período que incluiu o mês de agosto de 2022, não tendo nesse período ocorrido qualquer uma das interações elencadas no n.º 2 do mesmo artigo.

Com esta suspensão de um mês prevista no n.º 3 do art.º 57º-A da LGT, o procedimento inspetivo e o seu prazo de suspensão da caducidade do direito à liquidação, passa de 6 meses para 7 meses, o que faz com que a duração que o procedimento inspetivo a coberto da OI2022... esteja enquadrado nos art. 36.º do RCPITA e no art. 46.º n.º 1 da LGT.

Razão por que, aplicando-se a suspensão do prazo de caducidade, verifica-se que a mesma não se tinha ainda verificado aquando da notificação das liquidações em causa.

Nestes termos, deverá improceder a invocação pelos Requerente de caducidade do direito à liquidação.»

Cumpra apreciar e decidir.

15. O artigo 36.º, n.º 2 do RCPITA estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 36.º

Início e prazo do procedimento de inspeção

1 – (...)

2 - O procedimento de inspeção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início.

(...)

16. Esta disposição deve ser articulada com o previsto no n.º 3 do artigo 57.º-A da LGT, segundo o qual «*São suspensos os prazos relativos ao procedimento de inspeção tributária durante o mês de agosto, para efeitos do artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira.*»

(...)

17. Conforme resulta da factualidade assente, a ordem de serviço n.º OI2022... foi assinada pelo gerente da Requerente em 09/06/2022, o que determinou o início do procedimento externo de inspeção e, conseqüentemente, do prazo de seis meses para a respetiva conclusão.

18. Ora, considerando a suspensão havida no mês de agosto de 2022, tal significa que o procedimento deveria estar concluído, no limite, em 09/01/2023.

19. Tendo o RIT sido notificado à Requerente em 19/12/2022, decorre que a conclusão do procedimento de inspeção ocorreu dentro do prazo legal, pelo que a suspensão do prazo de caducidade se mantinha válida naquela data.

20. Termos em que improcede a invocação pelos Requerente de caducidade do direito à liquidação.

O mérito do pedido ou questão de fundo

21. No presente processo discute-se, essencialmente, a questão de saber se a Requerente, com a operação de redução de capital realizada em 20/12/2018, procedeu, efetivamente, a uma redução de capital *tout court*, como entende a Requerente, ou, antes, a operação real praticada pela Requerente consistiu numa distribuição de lucros aos sócios, portanto, sujeitos a tributação, como defende a Requerida.

22. A Requerente suporta o seu entendimento, sinteticamente, na seguinte linha de argumentação:

«No fundo, os lucros correspondem aos ganhos resultantes da prossecução da actividade económica pela empresa.

Deste modo, para se poderem qualificar as verbas distribuídas aos sócios da Requerente como “lucros”, as mesmas tinham de ter tido origem em fundos próprios da Requerente gerados em resultados (cfr., v.g., o decidido no douto Acórdão do TCA Norte, proferido em 11/03/2021, no Proc. nº 01619/10.7BEBRG).

Não se incluem, portanto, na noção de “lucros”, as verbas correspondentes às entradas dos sócios (reflectidas no capital social).

Ora, no caso sub judice, é manifesto que não ocorreu qualquer transferência, da sociedade Requerente para os seus sócios, de fundos próprios da Requerente, gerados em resultados da sua actividade.

O que foi distribuído aos sócios da Requerente foi o valor das suas próprias entradas, que lhes foi restituído, em consequência da redução do valor nominal das respectivas quotas.

Aliás, conforme resulta do RIT, os resultados transitados não foram sequer distribuídos aos sócios, tendo permanecido na sociedade Requerente, através da sua incorporação no capital social.

(...)

Por outro lado, não se verificou, na esfera dos sócios da Requerente, qualquer incremento ou ganho susceptível de ser tributado em IRS, mas apenas e tão-só a restituição do capital por eles inicialmente investido.

Ora, como não poderá deixar de ser do conhecimento da AT, foi sancionado por despacho da Subdirectora-Geral do IR, de 30/12/2019, proferido no Proc. de Informação Vinculativa n.º 4341/2017, o entendimento segundo o qual, «numa operação de redução do capital social, o montante entregue aos sócios constituirá, à partida, a devolução do capital investido, só se registando um ganho ou acréscimo patrimonial se os sócios/acionistas vierem a receber um valor superior à proporção que a sua participação representa no montante do capital reduzido.» (o sublinhado é nosso) (cfr. fotocópia da Informação Vinculativa prestada no referido Proc. n.º 4341/2017, que se junta enquanto documento n.º 5).

(...)

Assim, nos termos do entendimento veiculado pela própria AT na referida Informação Vinculativa, tendo os sócios da Requerente recebido apenas a quantia correspondente à redução do valor nominal das suas quotas, as verbas por eles percebidas configuraram um mero “reembolso do capital investido”, não constituindo, por esse motivo, um rendimento tributável em sede de IRS.»

(...)

23. Sem conceder, acrescenta ainda a Requerente que:

«O pressuposto da liquidação de RFIRS impugnada assenta no entendimento da AT de que a operação de redução do capital social da Requerente seguida do aumento desse capital social «serviu de veículo para a operação real de distribuição de resultados»; para “dissimular uma intenção de utilizar os resultados transitados” para os atribuir aos sócios, tendo tributado os valores transferidos para os sócios como se de lucros se tratassem.

Nesse pressuposto, a AT desconsiderou então as referidas operações, e ficcionou uma distribuição de lucros aos sócios da Requerente, sobre os quais liquidou (ilegalmente) IRS.

Todavia, apenas no âmbito do art. 38.º-2 da LGT podia a AT ter desconsiderado a operação de redução do capital social com restituição aos sócios e subsequente aumento de

capital através de resultados transitados (invocando a ocorrência de “construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável”), e efectuado “a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica” (ou seja, como se de uma distribuição de lucros se tivesse tratado).

É que, para, ao abrigo da norma do art. 5º-2/h do CIRS invocada no RIT, poder tributar as quantias atribuídas aos sócios da Requerente como se de lucros se tratasse, a AT teve de agir como se a operação de redução de capital social através da redução do valor nominal das quotas, seguida do aumento de capital através de incorporação de reservas, não tivesse ocorrido, desconsiderando as referidas - 16 - operações, bem como a proveniência das quantias entregues aos sócios, e considerou apenas o facto de, após essas operações, as contas de “Resultados Transitados” e de “Disponibilidades (depósitos à ordem)” da Requerente terem diminuído.

(...)

Assim, as liquidações de tributos com base na disposição anti-abuso constante no art. 38º-2 da LGT têm de seguir, sob pena de ilegalidade das mesmas, o procedimento constante no art. 63º do CPPT (cfr. art. 63º-1) – o que, no caso, não sucedeu.

Com efeito, embora a AT, em termos substantivos, só tenha podido efectuar a liquidação de IRS objecto de PPA com efectivo recurso ao que preceituam as normas anti-abuso, a verdade é que, na fundamentação de tal liquidação, não invocou tais normas, nem seguiu o procedimento legal por elas pressuposto.

(...)

Não tendo sido respeitadas essa validade e essa eficácia – antes tendo a AT praticado os actos tributários definitivos sem que tivesse, primeiro, observado o procedimento anti-abuso para a demonstração dos factos que alegava – foi frontalmente violada, v.g., a norma do nº 1 do art. 63º do CPPT, que faz depender aqueles actos do procedimento previsto nesse mesmo art. 63º.

Foram, dessa forma, preteridas formalidades essenciais, e violados também, pelo menos, os princípios da legalidade, da justiça e do respeito pelas garantias dos contribuintes

e demais obrigados tributários, consagrados especialmente quanto ao procedimento tributário no art. 55º da LGT, e que são expressão e concretização das normas e princípios consagrados no art. 266º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e nos arts. 3º, 4º e 8º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).»

(...)

24. A Requerida apoia a defesa da sua posição no relatório de inspeção, concluindo da seguinte forma:

«Todos estes factos e incoerências permitem concluir que o enquadramento das operações ocorridas no final de 2018, que culminaram na entrega aos sócios do montante de € 190.000,00 são efetivas retiradas de lucros gerados na empresa, a favor dos sócios, o que configura uma operação sujeita a IRS previsto na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, e estão sujeitos, na data de colocação à disposição (subalínea 2) da alínea a) do n.º 3 do artigo 7º do Código do IRS), a uma retenção na fonte a título definitivo, em sede de IRS, a uma taxa liberatória de 28%, conforme alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS, no valor de € 53.200,00.

*Finalmente, sobre o argumento de que a AT deveria ter acionado a Cláusula Geral Antiabuso (CGAA) para efetivar as correções ora impugnadas, para além do que já se deixou dito em sede de Resposta, resulta do exposto nestas alegações de que não existe qualquer dúvida de que houve uma transferência de resultados para sócios, em 2018, que não foi tributada e que, portanto, a fundamentação das liquidações não configurou uma qualquer desconsideração da operação de redução de capital, mas tão-só a **constatação contabilística de que houve uma distribuição de resultados não tributada, porquanto as transferências que foram feitas para os sócios, embora contabilizadas como resultando da redução de capital, não equivaleram efetivamente à devolução de entradas de capital, que não existiu, mas a transferência de resultados da empresa – trata-se, por isso, sem qualquer margem para dúvidas, de uma correção meramente aritmética.***

E assim é que, não tendo a forma jurídica utilizada (redução de capital), no caso em apreço, a virtualidade de alcançar qualquer vantagem fiscal (porque o capital não havia sido realizado previamente pelos sócios), nunca haveria lugar à aplicação da CGAA.»

Tudo visto, cumpre apreciar e decidir.

25. Perpassa no Relatório de Inspeção a convicção, por parte da AT, de que a operação de redução de capital social seguida de aumento do capital, teve uma finalidade puramente financeira de distribuição de lucros, conforme se retira dos seguintes excertos ilustrativos do RIT:

«Contabilisticamente, demonstra-se que com esta operação de diminuição do Capital Social e seu posterior aumento o que resultou efetivamente foi uma diminuição dos Resultados Transitados da empresa e a sua conta de Depósitos à Ordem, pelo pagamento destes valores aos sócios, existindo de facto uma distribuição de Lucros aos titulares do Capital Social.

(...)

A operação em análise [redução de capital], põe em evidência a importância formal que o Capital Social tem, já que serviu de veículo para a operação real de distribuição de resultados.

(...)

Todos estes factos e incoerências permitem concluir que o enquadramento das operações ocorridas no final de 2018, que culminaram na entrega aos sócios do montante de € 190.000,00 são efetivas retiradas de lucros gerados na empresa, a favor dos sócios, o que configura uma operação sujeita a IRS previsto na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS (...).»

26. É aqui manifesto que as circunstâncias do caso se reconduzem à aplicação pela Requerida da cláusula geral anti-abuso, na medida em que desconsidera a virtualidade da operação de redução de capital, seguida de aumento de capital, considerando que tal realidade «configura objetivamente uma distribuição de lucros aos sócios».

27. O artigo 38.º, n.º 2 da LGT, estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 38.º

Ineficácia de actos e negócios jurídicos

1 – (...)

2 - *As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.*

(...)

28. Como se refere na decisão arbitral proferida no processo 47/2019-T, de 31 de julho de 2019, «*O sentido geral da norma é, nestes termos, o de permitir a desqualificação para efeitos fiscais de um qualquer acto ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte com o único ou principal objectivo de obtenção de uma vantagem fiscal, que possa consubstanciar uma fraude à lei fiscal. O efeito jurídico que resulta do funcionamento da cláusula anti-abuso é o considerar os actos como praticados de acordo com o padrão normal do comércio jurídico para obter o mesmo resultado económico, determinando-se a obrigação tributária em função dos actos equivalentes que pudessem ser praticados.*»

29. Ora, impunha-se à Requerida averiguar, nos termos do art.º 38.º n.º 2 da LGT se tais operações não se deviam considerar genuínas, visando antes uma vantagem fiscal ilícita, consubstanciada na evitação de pagamento de imposto relativamente à distribuição de lucros aos sócios, que, normalmente, seria objecto de tributação como rendimentos de capitais, nos termos da alínea h) do n.º 2 artigo 5.º do Código do IRS, e que foi alcançada através de um conjunto sucessivo de operações societárias que se encontram assim descritas.

30. Assim, deveria desta forma ter sido aplicado pela Requerida o procedimento previsto no ex-artigo 63.º n.º 1 do CPPT, o qual estipulava que “[a] ... liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio”, o que, todavia, não veio a suceder.

31. Donde, os atos tributários controvertidos afiguram-se inquinados do vício de violação de lei, devendo nessa medida ser anulados.

32. Da ilegalidade dos actos de liquidação de retenções na fonte de IRS, resulta para a AT a obrigação de restabelecer a situação que existiria se os actos não tivessem sido praticados. De acordo com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

33. Por conseguinte, por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação dos actos de liquidação, há assim lugar ao reembolso do IRS indevidamente pago acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre as quantias indevidamente pagas pela Requerente, à taxa legal supletiva, desde a data do pagamento indevido, isto é, 3 de Fevereiro de 2023, até integral e efectivo reembolso, nos termos conjugados do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4 e 35.º, n.º 10 e 100.º da LGT e do artigo 61.º, n.º 5 do CPPT.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) **Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e anular os actos de liquidação de retenções na fonte de IRS que dele foram objecto;**
- b) **Condenar a Requerida no reembolso à Requerente do montante de imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido até à data do processamento da respectiva nota de crédito;**
- c) **Condenar a Requerida nas custas do processo.**

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **61.490,45**.

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € **2.448,00**, a cargo da Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

CAAD, 11 de Julho de 2024

Os Árbitros,

Rita Correia da Cunha
(Presidente)

João Taborda da Gama

Francisco Melo
(relator)